

# **Skatteavtalens bostedsbegrep i kjølvannet av Sølvi- dommen**

Kandidatnummer: 565

Leveringsfrist: 25.11.2008

( \* regelverk for spesialoppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/utf-forskr-vedlegg-i.html>

regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html> )

Til sammen 15716 ord

17.11.2008

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Avgrensning	2
1.2	Kort om rettskilder	3
1.3	Den videre fremstilling	5
<b><u>2</u></b>	<b><u>FORHOLDET MELLOM NORSK INTERN RETT OG SKATTEAVTALE</u></b>	<b><u>6</u></b>
<b><u>3</u></b>	<b><u>BOSTEDSBEGREPET</u></b>	<b><u>8</u></b>
3.1	Bostedsbegrepet i norsk intern rett	8
3.1.1	Bostedsbegrepet til og med inntektsåret 2003	8
3.1.2	Bostedsbegrepet fra og med inntektsåret 2004	9
3.2	Bostedsbegrepet i skatteavtale	11
<b><u>4</u></b>	<b><u>PRAKSIS I FORKANT AV DOMMEN</u></b>	<b><u>12</u></b>
4.1	Generelt om ligningspraksis	12
4.2	Kritikk fra Sivilombudsmannen	14
<b><u>5</u></b>	<b><u>SØLVIK-DOMMEN</u></b>	<b><u>15</u></b>
5.1	Sakens faktum	15
5.2	Partenes anførsler	16
5.2.1	Sølvik	16
5.2.2	Staten v/Skatt Øst	17
5.3	Høyesteretts vurdering	19

5.3.1	Betydningen av OECDs mønsteravtale	19
5.3.2	Fast bolig i USA?	19
5.3.3	Fast bolig i Norge?	20
<b>6</b>	<b><u>REAKSJONER I ETTERKANT AV SØLVIK-DOMMEN</u></b>	<b><u>22</u></b>
<b>6.1</b>	<b>Kommentarer i media</b>	<b>22</b>
6.1.1	Artikkel i Tax Notes International	22
6.1.2	Artikkel i Finansavisen	24
6.1.3	Skattebetalerforeningen	24
<b>6.2</b>	<b>Hvordan har myndighetene forholdt seg til dommen?</b>	<b>25</b>
6.2.1	Finansdepartementets syn på saken	25
6.2.2	Uttalelse fra Skattedirektoratet	25
<b>6.3</b>	<b>Reaksjoner på myndighetenes uttalelser</b>	<b>26</b>
6.3.1	Ny artikkel i Tax Notes International	26
6.3.2	Ny artikkel i Finansavisen	28
6.3.3	Ny artikkel fra Skattebetalerforeningen	28
<b>6.4</b>	<b>Presiserende uttalelse fra Skattedirektoratet</b>	<b>29</b>
<b>7</b>	<b><u>VURDERING AV SØLVIK-DOMMEN OG DENS REKKEVIDDE.</u></b>	<b><u>30</u></b>
<b>7.1</b>	<b>Sølvik-dommens aktualitet for andre skatteavtaler enn skatteavtalen mellom Norge og USA</b>	<b>31</b>
<b>7.2</b>	<b>Om anledningen til å se hen til begrep i intern rett ved anvendelse av skatteavtale</b>	<b>34</b>
7.2.1	Innledning	34
7.2.2	Henvisningsbestemmelsen i skatteavtale	35
7.2.3	Om forskjell i begrepsbruk	36
7.2.4	Er det adgang til å se hen til intern rett når det gjelder tolkning av begrep som er gitt en egen definisjonsbestemmelse i skatteavtale?	37
7.2.5	Fremkommer betydningen av begrepet ”disponere bolig” av sammenhengen eller er det åpning for å se hen til intern rett?	39
<b>7.3</b>	<b>Intern retts definisjon av et begrep inntatt etter inngåelse av skatteavtale</b>	<b>44</b>

<b>7.4</b>	<b>Dommens betydning for inntektsår etter 2003 og innføringen av legaldefinisjonen i skatteloven § 2-1, femte ledd</b>	<b>45</b>
7.4.1	Legaldefinisjonens betydning for skatteavtale	45
7.4.2	Legaldefinisjonens betydning for intern rett	48
<b>7.5</b>	<b>Utenlandsoppholdets varighet</b>	<b>49</b>
<b><u>8</u></b>	<b><u>OPPSUMMERING</u></b>	<b><u>50</u></b>
<b><u>9</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>52</u></b>

## 1 Innledning

Enhver fysisk person som er bosatt i Norge skal betale skatt av alle sine inntekter til Norge, jfr. *Lov om skatt av formue og inntekt* (skatteloven) 26.03.1999 nr. 14 (heretter sktl.) § 2-1, første og niende ledd. Globalinntektsprinsippet (lovfestet i sktl. § 2-1, niende ledd) gjør at man som bosatt i Norge skal skatte av alle inntekter, uavhengig av hvor inntektene er opptjent.

På bakgrunn av at fysiske personer bosatt i Norge svarer skatt til Norge er det praktisk viktig å få avklart hvem som kan anses som bosatt i landet.

Med økende internasjonalisering i samfunnet ser vi at flere og flere velger å arbeide utenfor Norge en periode av sin yrkeskarriere. Dette har skapt skattemessige utfordringer med hensyn til hvor personen skal anses bosatt i perioden han eller hun arbeider utenlands.

Man kommer ofte opp i en situasjon hvor personen anses skattemessig bosatt i Norge etter norske interne regler, og samtidig anses skattemessig bosatt i et annet land etter dette lands interne regler. For å unngå at man blir skattepliktig til flere land har Norge inngått såkalte skatteavtaler med en rekke land. De fleste av disse skatteavtaler bygger i stor grad på OECDs mønsteravtale. Dersom en person anses bosatt i begge de involverte land etter deres interne rett, skal skattemessig bosted avgjøres ut fra skatteavtalen mellom landene.

I nærværende avhandling skal jeg ta for meg en sak hvor nettopp bostedsbegrepet i skatteavtalen var gjenstand for behandling. Saken endte i Høyesterett (HR-2008-00727-A), og er bedre kjent som Sølvik-dommen.

Saken gjaldt fastsettelse av hvor en nordmann (Sølvik) som arbeidet midlertidig i USA skulle anses skattemessig bosatt i den perioden han bodde i utlandet. Sølvik ble etter norsk

intern rett ansett som bosatt i Norge og etter amerikansk intern rett ansett som bosatt i USA. Spørsmålet måtte følgelig løses ut fra skatteavtalen mellom Norge og USA.

Med Sølvik-dommen som bakgrunn vil jeg i avhandlingen ta for meg spørsmålet om hvordan skatteavtalens begrep ”fast bolig” må forstås. I tillegg vil jeg gi en analyse av dommens rekkevidde.

## 1.1 Avgrensning

Som nevnt over bygger de fleste skatteavtaler Norge har inngått i stor grad på OECDs mønsteravtale. I det følgende vil jeg derfor vise til OECDs mønsteravtale når jeg tar for meg skatteavtaler generelt, mens jeg under behandlingen av Sølvik-dommen vil vise til skatteavtalen mellom Norge og USA. Også den norsk-amerikanske skatteavtalen bygger i stor grad på OECDs mønsteravtale. Under behandlingen av dommen vil jeg derfor også sammenligne reglene i skatteavtalen mellom Norge og USA med reglene i OECDs mønsteravtale.

Hvordan det avgjøres i hvilket av de involverte landene en fysisk person skal anses skattemessig bosatt følger av OECDs mønsteravtale (OECDmønst.) art. 4.2.

For det første fremgår det at en person skal anses bosatt i det land han har sin faste bolig (”a permanent home available to him”). Dersom personen har fast bolig i begge de involverte land skal han anses bosatt i det land hvor han har sitt sentrum for livsinteresser (”centre of vital interests”), jfr. OECDmønst. art 4.2.a.

Hvis det ikke kan avgjøres i hvilken stat personen har sitt sentrum for livsinteresse, skal personen anses bosatt i det land hvor han har vanlig opphold (”habitual abode”), jfr. OECDmønst. art. 4.2.b.

Dersom personen har vanlig opphold i begge stater, eller ingen av dem, skal han anses bosatt i det land hvor han er statsborger (”is a national”), jfr. OECDmønst. art 4.2.c.

For det tilfelle at personen er statsborger i begge land, eller ingen av dem, skal kompetente myndigheter i de involverte stater i fellesskap komme frem til en løsning av spørsmålet om skattemessig bosted ("mutual agreement"), jfr. OECDmønst. art 4.2.d.

I Høyesterettsdommen som skal behandles i denne avhandlingen ble spørsmålet om skattemessig bosted avgjort på bakgrunn av hvor skattyter hadde sin faste bolig, da Sølvik ble ansett kun å ha fast bolig i USA og ikke i Norge, under arbeidsoppholdet i USA. Det var således ikke nødvendig å gå inn på de øvrige alternativer som fremkommer i OECDs mønsteravtale art. 4. På denne bakgrunn vil avhandlingen her kun ta for seg spørsmålet om avgjørelse av fast bolig ("permanent home"), og ikke sentrum for livsinteresser ("centre of vital interests") eller vanlig opphold ("habitual abode").

## 1.2 Kort om rettskilder

Det er kjent rettskildelære at lovteksten spiller en viktig rolle i anvendelsen av rettsregler. På skatterettens område er dette særlig viktig da skatteplikt i henhold til legalitetsprinsippet krever hjemmel i lov. Ved vurderingen av om en fysisk person er skattemessig bosatt i Norge, og således om personen er alminnelig skattepliktig hit, må man følgelig ta utgangspunkt i sktl. § 2-1 om skattemessig bosted.

Dersom det slås fast at en person har skatteplikt etter skatteloven, kan imidlertid en inngått skatteavtale begrense Norges beskatningsrett. Skatteavtalene er folkerettslige traktater og må følgelig inkorporeres for å gjøres til norsk lov. For å unngå den relativt omstendelige prosess det ville være å skulle vedta en ny lov for hver skatteavtale som blir inngått, og endre denne hver gang avtalen blir endret, er det funnet en enklere metode. *Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v.* av 28.07.1949 nr. 15 (dobbelbeskatningsavtaleloven) § 1 lyder: "Under forbehold av gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering

1) med omsyn til offentlige skatter og avgifter fastsette regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås”.

Det fremgår ikke uttrykkelig av lovbestemmelsen at de skatteavtaler Kongen med Stortingets samtykke inngår umiddelbart blir en del av norsk intern rett. Dette er imidlertid klart forutsatt, jfr. Zimmer<sup>1</sup>.

Med bakgrunn i ovennevnte bestemmelse er derfor de skatteavtaler Norge har inngått automatisk gjort til norsk lov fra det tidspunkt de er folkerettslig bindende for Norge.

Skatteavtalene har på den måten fått samme trinnhøyde som formell lov. Ettersom skatteavtalene er folkerettslige traktater må de imidlertid tolkes etter folkerettslige tolkningsregler. Av Wienkonvensjonen om traktatrett art. 31.1 følger at en traktat skal tolkes ”in good faith in accordance with the ordinary meaning to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose”. De enkelte skatteavtaler har også forarbeider som kan gi retningslinjer for tolkning av avtalen.

I tillegg finnes utfyllende kommentarer til OECDs mønsteravtale. Disse kommentarene oppdateres ved behov og er følgelig en nyttig rettskilde ved tolkning av skatteavtaler som bygger på mønsteravtalen.

Som på andre rettsområder er lovforarbeider en viktig rettskilde også når det gjelder skatterett. I forarbeidene til skattelovendringen i 2004<sup>2</sup> (da definisjonen av å ”disponere bolig” ble lovfestet i sktl. § 2-1, femte ledd) gis det en nærmere vurdering av hvordan begrepene i sktl. § 2-1 skal forstås, herunder begrepet ”disponere bolig”, som er avgjørende for å fastslå hvorvidt en person anses skattemessig utflyttet fra Norge i henhold til skatteloven. Se nærmere om dette under punkt 3.1.

---

<sup>1</sup> Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 3.utgave, Oslo 2003 s 80

<sup>2</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4.



Ettersom rettspraksis danner et bilde av hvordan lovteksten skal forstås, vil også dette være en viktig rettskilde, og da spesielt praksis fra Høyesterett. Det har, så vidt jeg vet, før Sølvik-dommen ikke blitt avsagt Høyesterettsdommer vedrørende bostedsbegrepet i skatteavtalen. I nærværende avhandling blir således den første Høyesterettsdommen på dette området behandlet.

I tillegg til rettspraksis finnes en omfattende ligningspraksis. Det finnes flere eksempler på at ligningspraksis har blitt tillagt vekt i en rettsavgjørelse, men slik praksis vil normalt ikke vektlegges av domstolene før en fast og langvarig praksis fra ligningsmyndighetene er registrert. Ligningsmyndighetene selv vil imidlertid legge til grunn tidligere praksis i behandlingen av nye saker, også praksis som av domstolene muligens ikke vil fremstå som fast og langvarig. Ligningspraksis vil følgelig være en praktisk viktig kilde i skattespørsmål. I Sølvik-saken påberopte staten v/Skatt Øst seg ligningspraksis som kilde. Dette kommenterer jeg nærmere under gjennomgangen av Sølvik-dommen og partenes anførsler i punkt 5.2.

### 1.3 Den videre fremstilling

Videre i fremstillingen vil jeg først ta for meg forholdet mellom norsk intern rett og skatteavtale (pkt. 2), før jeg tar for meg bostedsbegrepet både i norsk intern rett (pkt. 3.1) og i skatteavtale (pkt. 3.2)

Før jeg vil gi en nærmere gjennomgang av Sølvik-saken, herunder sakens faktum, partenes anførsler og Høyesteretts vurderinger (pkt. 5), vil jeg belyse hvordan myndighetene tidligere har praktisert reglene knyttet til hvor en skattyter skal anses å ha sin faste bolig ved opphold i en annen stat (pkt. 4).

Etter dette vil jeg gi en gjennomgang av utvalgte kommentarer som har kommet i etterkant av dommen, da både fra media, det skatterettslige fagmiljø, samt fra myndighetene (pkt. 6). Til sist kommer en vurdering av dommen og dens rekkevidde (pkt. 7).

## **2 Forholdet mellom norsk intern rett og skatteavtale**

Dobbeltskattsituasjonene oppstår i de tilfeller hvor to lands interne regler gir hjemmel for skattlegging av en inntekt. Dersom en skattyter anses skattepliktig til begge land etter landenes interne rett, er det skatteavtalen mellom landene som avgjør hvilken stat som har beskatningsretten til den aktuelle inntekten.

Norge har inngått skatteavtaler med over 80 land. Det er følgelig svært sannsynlig at en person som flytter fra Norge, flytter til et land Norge har inngått skatteavtale med.

Skatteavtalene bygger i stor grad på OECDs mønsteravtale. Mønsteravtalen er ingen skatteavtale i seg selv, men den danner grunnlaget for de fleste skatteavtaler som inngås stater i mellom. Skatteavtalene er følgelig relativt likelydende. Det gjennomføres imidlertid individuelle forhandlinger for hver avtale som inngås. Dette har gitt seg utslag i individuelle forskjeller avtalene i mellom. Et godt eksempel er skatteavtalen mellom Norge og USA hvor det er flere særegne regler (hvorav en av særbestemmelsene vil behandles i nærværende avhandling) selv om avtalen bygger på OECDs mønsteravtale. Det kan også være individuelle forskjeller mellom avtalene på bakgrunn av ønske fra en eller begge stater om å beskytte særlige interne regler.

Det finnes omfattende kommentarer til OECDs mønsteravtale. Kommentarene oppdateres og utfylles med jevne mellomrom i form av et løsbladsystem (fra 1992) slik også mønsteravtalen gjøres. Kommentarene er ikke bindende folkerett (slik den inngåtte skatteavtale vil være), men når skatteavtalene bygger på OECDs mønsteravtale, vil kommentarene være en nyttig og viktig rettskilde for tolkning av skatteavtalen, jfr. blant annet Høyesteretts uttalelse i Sølvik-dommen premiss 48 flg.

For å hindre dobbeltbeskatning vil skatteavtalen begrense den ene stats rett til beskatning. Skatteavtalene regulerer således hvilken stat som skal ha beskatningsretten til en inntekt. For noen inntekter vil der være kildestaten (landet hvor inntekten er opptjent – har sin kilde) som har beskatningsretten, men for de fleste inntekter vil det være bostedsstaten som

har beskatningsretten. Dette skjer ved at skatteavtalen gir en eksklusiv beskatningsrett til én av statene (som oftest bostedsstaten), eller ved at man har utarbeidet metoder for å unngå dobbeltbeskatning i de tilfeller hvor begge stater har beskatningsrett i henhold til skatteavtalen (dvs. at også kildestaten er gitt beskatningsrett i tillegg til bostedsstaten).

Det finnes to hovedmetoder for hvordan statene begrenser skattleggingen av en skattyter som anses skattepliktig til begge land etter landenes interne rett, og hvor skatteavtalen gir begge stater beskatningsrett. Metodene kalles unntaksmetoden og kreditmetoden. I OECDs mønsteravtale er de to metodene likeverdige. Norge benytter, i likhet med de fleste andre land, i all hovedsak kreditmetoden.

Unntaksmetoden innebærer i korte trekk at en stat unnlater å beskatte visse inntekter skattyter har fra den annen stat. Metoden finnes i to utgaver; fullt unntak og unntak med progresjonsforbehold.

Dersom man anvender metoden for fullt unntak, innebærer dette at man ved beregningen av skatt ser bort fra den utenlandske inntekt og kun beregner skatt ut fra de inntekter skattyter har i det landet det beregnes skatt for.

Dersom man anvender metoden for unntak med progresjonsforbehold, beregnes heller ikke skatt for inntekt fra utlandet, men utenlandsinntekten regnes med i det totale inntektsgrunnlag og kan gjøre at skattyter skal skattlegges med en annen sats enn om man kun tok hensyn til inntekten i det land det beregnes skatt for.

Ved anvendelse av kreditmetoden skattlegges all inntekt, også utenlandsinntekt, etter interne regler. Den ene staten (som oftest bostedsstaten) gir deretter et fradrag i skatt for den skatt som er beregnet i den andre staten (kildestaten).

På bakgrunn av ovenstående er det avgjørende å bestemme i hvilken stat skattyter har sitt bosted, både etter intern rett og etter skatteavtale.

### **3 Bostedsbegrepet**

Ettersom en person som hovedregel plikter å svare skatt for alle sine inntekter, uavhengig av hvor inntektene er opptjent, til det land hvor han er bosatt, er det, som nevnt over, praktisk viktig å avgjøre hvor en fysisk person skal anses bosatt for å kunne avgjøre til hvilket land personen skal betale skatt. I tillegg gir skatteavtalene i mange tilfeller eksklusiv beskatningsrett til bostedsstaten. Helt sentralt er derfor bostedsbegrepet i for det første norsk intern rett, og videre også i skatteavtale.

#### **3.1 Bostedsbegrepet i norsk intern rett**

Fra 1.januar 2004<sup>3</sup> trådte det i kraft nye regler om når en person skal anses bosatt i Norge. Nedenfor vil jeg se på bostedsbegrepet før lovendringen og deretter reglene gjeldende fra 2004. Dette skillet har også betydning for Sølvik-dommen og dens rekkevidde, da saken gjaldt inntektsårene 2001 til 2003.

##### **3.1.1 Bostedsbegrepet til og med inntektsåret 2003**

Skattelovens § 2-1 bestemmer at enhver person bosatt i landet plikter å svare skatt til Norge. Dette gjelder både etter dagens regel, og fulgte også av sktl. § 2-1, første ledd før inntektsåret 2004. Forskjellen mellom dagens regel og regelen vi hadde til og med inntektsåret 2003, ligger i når en person anses som bosatt i Norge.

Av sktl. § 2-1, andre ledd fremgikk (til og med inntektsåret 2003) at ”som bosatt i riket anses person som har tatt opphold her og har til hensikt å bli her ikke bare midlertidig”. Man skulle således anses som bosatt fra dag 1 dersom man flyttet til Norge og hadde til hensikt å bo i landet mer enn bare midlertidig.

Videre fremgikk det i sktl. § 2-1, andre ledd, andre punktum at opphold på minst seks måneder skulle anses som bosettelse selv om oppholdet var ment å være midlertidig

---

<sup>3</sup> Lovendring 6.juni 2003 nr 36

(seksmånedersregelen). Denne regelen var den praktiske hovedregelen da det ofte kan være vanskelig å avgjøre hva en persons hensikt med tanke på oppholdets varighet har vært.

For utflytting hadde man regler i sktl. § 2-1, fjerde ledd, første punktum som bestemte at midlertidig opphold i utlandet ikke fritok for skatteplikt for personer som var bosatt i Norge etter bestemmelsens første ledd, men at skatteplikten til Norge skulle bortfalle ”når et utenlandsopphold har vart i minst fire år”, jfr. sktl. § 2-1, fjerde ledd, andre punktum (fireårsregelen).

I tillegg til ovennevnte regler hadde man til og med inntektsåret 2002<sup>4</sup> en regel i sktl. § 2-1, fjerde ledd, siste punktum som bestemte at skatteplikt til Norge opphørte dersom utenlandsoppholdet varte mer enn ett år og man ble ansett skattepliktig som en innenlandsboende etter det annet lands interne regler (ettårsregelen).

### 3.1.2 Bostedsbegrepet fra og med inntektsåret 2004

Reglene for hvem som anses bosatt i Norge fremkommer i dag av sktl. § 2-1, andre ledd. Herav følger at personer som ” a. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode, eller b. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseks månedersperiode” skal anses som bosatt i riket fra ”det inntektsår oppholdet i riket overstiger antallet dager som nevnt i henholdsvis a og b.”

Det skal således normalt ikke mer enn et opphold på ca seks måneder til før man anses som skattemessig bosatt i Norge.

Det skal meget mer til før man anses som utflyttet og følgelig ikke lenger har skatteplikt til Norge. Dette følger av sktl. § 2-1, tredje ledd hvorav det fremgår at en persons bosted i Norge først anses opphørt det året han godtgjør at han ikke har oppholdt seg mer enn 61

---

<sup>4</sup> Lovendring 21.juni 2002 nr. 31

dager i landet, og at verken han ellers hans nærstående<sup>5</sup> har disponert bolig i landet, jfr. bokstav a. Begrepet ”disponere bolig” kom inn i loven ved endringen gjeldende fra 2004, og er meget sentralt for avhandlingen her. Begrepet er i sktl. § 2-1, femte ledd definert som ”å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig”.

Som nevnt i punkt 1.2 er begrepet ”disponerer bolig” diskutert i forarbeidene til lovendringen gjeldende fra inntektsåret 2004.

Av forarbeidene<sup>6</sup> følger blant annet at det kreves at ”vedkommende person eier eller disponerer boenheten for at den skal anses som bolig i denne sammenheng”. I tillegg, og dette punkt er viktig for den diskusjon som har oppstått i etterkant av den Høyesterettsdom som behandles i nærværende avhandling, har departementet uttalt at ”Der vedkommende eier en boenhet, vil det ikke spille noen rolle om han eller hun disponerer den”. Et annet viktig poeng som presiseres i forarbeidene er at ”Når det gjelder faktisk disposisjon, foreslår departementet at dette skal kunne tas i betraktning dersom vedkommende har adgang til å bruke boenheten på en måte som tilsvarende den en eier eller leietaker har. Dette vil typisk kunne være tilfellet der vedkommendes tidligere bolig er overdratt til familiemedlemmer, f.eks. voksne barn, og vedkommende bruker den som sin egen når han eller hun er i Norge.”

For de fleste nordmenn vil skatteplikten til Norge vare lengre enn hva som følger av regelen i sktl. § 2-1, tredje ledd, bokstav a. Av bokstav b følger at personer som har vært bosatt i Norge i mer enn ti år før det tas opphold i utlandet (hvilket gjelder de fleste nordmenn), skal anses bosatt i landet inntil utløpet av det tredje inntektsåret etter at fast opphold i utlandet er tatt, og det godkjøres at personen ikke har oppholdt seg i Norge mer enn 61 dager i året, og personen eller dens nærstående ikke har disponert bolig i Norge. I praksis vil en nordmann etter regelen i bokstav b følgelig være skattepliktig til Norge i

---

<sup>5</sup> begrepet ”nærstående” er definert i sktl. § 2-1, 4. ledd som ”en persons ektefelle, samboer eller mindreårige barn”

<sup>6</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4.

opptil fire år etter den faktiske utflyttingen fra Norge. Flytter man i år 1 vil man først i år 5 altså ikke lenger ha alminnelig skatteplikt til Norge, forutsatt at man oppfyller 61-dagerskravet, og at man ikke disponerer bolig i Norge gjennom hele denne perioden. Man kan imidlertid fortsatt ha skatteplikt for inntekter/formue med kilde i Norge, for eksempel inntekt av fast eiendom skattyter eier i Norge, jfr. sktl. § 2-3, første ledd, bokstav a.

De fleste land har tilsvarende regler som Norge, dvs. at man relativt raskt blir ansett som bosatt i landet, mens det skal meget mer til før man ikke lenger anses bosatt etter utflytting.

Ovenstående innebærer at personer som flytter fra Norge for å arbeide i utlandet, etter landenes interne rett ofte vil bli ansett som skattemessig bosatt både i Norge og i det landet personen flytter til. Spørsmålet om bosted må da løses etter skatteavtalen mellom landene.

### 3.2 Bostedsbegrepet i skatteavtale

Dersom en person anses skattemessig bosatt i tilflyttingsstaten etter dette lands interne rett, samtidig som skattemessig bosted i henhold til skatteloven ikke har opphørt, vil det oppstå dobbelt bosted. Det er da reglene i skatteavtalen som avgjør hvor personen skal anses bosatt, og således hvilken stat som skal ha beskatningsretten. I skatteavtalene søkes det å avgjøre i hvilket av avtalelandene skattyter skal anses bosatt, og således ha alminnelig skatteplikt til.

I OECDs mønsteravtale bestemmer art. 4.2.a) at en person skal anses bosatt i den stat hvor "he has a permanent home available to him". Hva som ligger i dette begrepet er utdypet i kommentarene til mønsteravtalen. Den sentrale kommentaren er her kommentar 13 hvorav det fremgår at "the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have a dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of a short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at school, etc.)"

I skatteavtalen mellom Norge og USA art. 3(2) første ledd (a) fremgår det at en person som anses bosatt i begge kontraherende stater, etter skatteavtalen skal anses bosatt i den stat hvor han i følge den norske versjonen ”har sin faste bolig”, og i den engelske versjonen hvor ”he maintains his permanent home”.

Videre er det i art. 3(2) andre ledd gitt en definisjon av hva som menes med ”fast bolig”. Det følger av denne bestemmelsen at en fysisk persons faste bolig i følge den norske versjonen skal anses som ”det sted hvor en fysisk person bor sammen med sin familie”, og i den engelske versjonen ”is the place where an individual dwells with his family”. Dette er en særlig bestemmelse som ikke finnes i OECDs mønsteravtale. Det faktum at det er gitt en definisjon av begrepet ”fast bolig”, innebærer at det for tilfeller hvor det skal avgjøres hvor en person har sin faste bolig etter skatteavtalen mellom Norge og USA, ikke i alle tilfeller vil være nødvendig å gå inn på kriteriene i første ledd. Man vil i slike tilfeller ofte kort kunne fastslå at en person bor med sin familie i den ene stat, og at han da har sin faste bolig i dette landet. Vanskeligere kan det dog være for enslige personer, ettersom enslige ikke ”bor sammen med sin familie”. I disse tilfeller vil man nok måtte falle tilbake på regelen i første ledd, som også tilsvarer art. 4.2 i OECDs mønsteravtale.

## **4 Praksis i forkant av dommen**

### **4.1 Generelt om ligningspraksis**

Skattemyndighetene hadde i en lengre periode før Sølvik-dommen praktisert bostedsreglene på en måte som gjorde at de fleste som hadde midlertidige arbeidsopphold i utlandet ble ansett som fortsatt bosatt i Norge. Det ble lagt til grunn at utenlandsopphold på flere år, hvor skattyter hadde med seg sin familie til utlandet og bolig i Norge ble langtidsutleid, ikke var tilstrekkelig til å etablere bosted i utlandet. Skattyter ble fortsatt ansett som skattemessig bosatt i Norge i disse tilfellene.



For å illustrere ovennevnte har jeg tatt for meg noen eksempler hentet fra UTV Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker.

Utv. 2003 s 1203<sup>7</sup> gjaldt en skattyter som flyttet til Tsjekkia for å arbeide der i 18 måneder (i 1999/2000). Skattyter hadde med seg sin ektefelle og deres to små barn. Skattyter beholdt sin bolig i Norge og flyttet tilbake til denne da oppholdet i Tsjekkia var over. Skattyter ble ansett for å være skattemessig bosatt i Norge i perioden for utenlandsoppholdet. Dette ble begrunnet med at 18 måneder ikke var tilstrekkelig for å etablere fast bolig i Tsjekkia.

I ovennevnte sak ble det også vist til en tidligere sak, gjengitt i Utv. 2003 s 942<sup>8</sup>. Saken gjaldt norske eksperter engasjert fra offentlige etater for å arbeide for ESA.

Arbeidsoppholdene varte mellom 13 og 18 måneder. Finansdepartementet uttalte i forbindelse med saken i brev av 5.juli 2002 at når ekspertene ble engasjert for perioder på mellom 13 og 18 måneder innebar ikke dette at de skulle anses som skatteavtalemessig bosatt i Belgia.

I 2006 synes listen å være lagt enda høyere. Utv. 2006 s. 1358<sup>9</sup> gjaldt en sak hvor skattyter arbeidet i Storbritannia i en periode på 3 år fra august 1999 til august 2002. Skattyters familie var med til Storbritannia og familiens bolig i Norge var leid ut mesteparten av tiden de bodde i utlandet. Overligningsnemnda kom til at skattyter var bosatt i Norge, både etter intern rett og etter skatteavtalen. Det ble uttalt at et opphold på tre år ikke var nok til å etablere en bolig som var tilstrekkelig fast. I den forbindelse ble det vist til kommentarene til OECDs mønsteravtale hvor det sies at boligens varige karakter er vesentlig. I saken er det også vist til ovennevnte brev fra Finansdepartementet av 5.juli 2002 og det påpekes at det der ligger et krav om at det må gå en viss tid før man kan si at skattyter har endret bosted etter skatteavtale. Overligningsnemnda konkluderte med at skattyter bare disponerte

---

<sup>7</sup> Utv. 2003 s. 1203, side 1219, pkt. 3.5

<sup>8</sup> Utv. 2003 s. 942, side 964, pkt. 36.6

<sup>9</sup> Utv. 2006 s1358, side 1386, pkt. 13.3

bolig i Norge, og følgelig var skattemessig bosatt i Norge i perioden han bodde og arbeidet i Storbritannia.

Det finnes en rekke eksempler på at skattemyndighetene har lagt til grunn at skattyter var skattemessig bosatt i Norge selv ved lengre utenlandsopphold. Ovenstående eksempler viser kun en meget liten del av de sakene hvor skattyter ikke har fått medhold i at han er bosatt i utlandet.<sup>10</sup>

Det ble fra flere hold (både skattytere og det skatterettslige fagmiljø) uttrykt sterk misnøye med den strenge praktiseringen, uten at dette førte til endringer.

#### 4.2 Kritikk fra Sivilombudsmannen

I 2004 ble en sak som har mange likhetstrekk med Sølvik-saken klaget inn for Sivilombudsmannen<sup>11</sup>. Saken gjaldt en nordmann som flyttet til Sverige med kone og barn for å arbeide for et svensk selskap i en periode på to år. I perioden leide familien bolig i Sverige og leide ut den bolig de eide i Norge. Norske skattemyndigheter anså personen som skattemessig bosatt i Norge i henhold til den nordiske skatteavtalen art. 4.2.a) da det ble lagt til grunn at han hadde sin faste bolig i Norge, og ikke i Sverige.

Sivilombudsmannen har innledet behandlingen av bostedsspørsmålet med å kommentere at den nordiske skatteavtalen helt ut bygger på OECDs mønsteravtale og at kommentarene til mønsteravtalen følgelig har relevans. Han går deretter gjennom de aktuelle kommentarer<sup>12</sup>. I kommentarene blir særlig betydningen av boligens fasthet vektlagt, jfr. kommentar 13 "the permanence of the home is essential" og videre "have the dwelling available to him at

---

<sup>10</sup> Eksempelene er hentet fra en artikkel skrevet av advokat Therese Karoline Gjerde og advokatfullmektig Hans Lothe fra Skattebetalerforeningen, "Bosted etter skatteavtale – rettstilstanden etter Sølvik-dommen", publisert i *Skatterett* nr. 3 2008 s 202-211, se pkt. 3.2 side 205.

<sup>11</sup> Sivilombudsmannens sak 2004-2405

<sup>12</sup> Kommentar 11, 12 og 13

all times continuously”. Sivilombudsmannen har deretter uttalt at det synes vanskelig å se “at det er språklig mulig å betrakte boligen i Norge som skattyters faste bolig under oppholdet i Sverige”. Han poengterer at det på tross av at det ikke er den faktiske bruken av boligen man skal se på, må være et minstekrav om at boligen kan gjøres tilgjengelig ”for skattyters bruk på rimelig kort varsel”. I tillegg skal boligen ”ha karakter av et hjem for skattyter” og ”være utstyrt og møblert med skattyterens eiendeler”.

Sivilombudsmannen kommenterer videre at det på bakgrunn at kommentar 13 synes ”mer enn tilstrekkelig” til å etablere fast bolig at skattyter har oppholdt seg to år i Sverige.

Sivilombudsmannens kommentarer i saken vitner om at saken ikke ble ansett som tvilsom, og behandlingen endte med at ligningsmyndighetene ble bedt om å se på saken på ny.

Saken ble som nevnt over behandlet i 2004. Kritikken av ligningsmyndighetenes praktisering av bostedsreglene ble imidlertid ikke fulgt opp. Ligningsmyndighetene fortsatte sin strenge tolkning av bostedsreglene også etter saken fra 2004.

## **5 Sølvik-dommen<sup>13</sup>**

### **5.1 Sakens faktum**

Saken gjelder en norsk statsborger, Nils Arne Sølvik, som flyttet til USA for å arbeide for et amerikansk datterselskap av hans norske arbeidsgiver. Han hadde arbeidskontrakt for tre år fra 1. januar 2001. Avtalen var gjensidig oppsigelig. Sølviks kone og to små barn flyttet med til USA kort tid etter han selv flyttet. I USA leide familien bolig. I Norge eide familien en enebolig som ble leid ut for først to år, og deretter ytterligere ett år. Leieavtalen var

---

<sup>13</sup> HR-2008-00727-A, sak nr. 2007/1636, dom av 24.april 2008

uoppsigelig i leieperioden. I juli 2003 flyttet familien tilbake til Norge og kjøpte i den forbindelse ny bolig. Den gamle eneboligen ble solgt ved utløpet av leieavtalen i 2004.

I perioden Sølvik bodde i USA leverte han amerikansk selvangivelse og betalte skatt til USA. Norske skattemyndigheter la imidlertid til grunn at han var bosatt i Norge og skattla følgelig alle inntekter i Norge. Det ble gjort fradrag i den norske skatten for det som var betalt i amerikansk skatt (kreditmetoden).

Sølvik klaget på ligningen, men fikk ikke medhold. Heller ikke i overligningsnemda fikk han gjennomslag. Saken endte så opp i retten. Sølvik tapte både i tingretten og i lagmannsretten. Han anket så saken til Høyesterett hvor han vant frem.

## 5.2 Partenes anførsler

Det var ikke omstridt for Høyesterett at Sølvik etter norsk intern rett var bosatt i Norge, jfr. sktl. § 2-1, tredje ledd, bokstav b. Det var heller ikke omstridt at han svarte skatt til USA. Sølviks skattemessige bosted måtte følgelig avgjøres ut fra skatteavtalen mellom Norge og USA, og det var denne problemstillingen som var til behandling i Høyesterett.

### 5.2.1 Sølvik

Sølvik har anført at han må anses å ha sin faste bolig i USA. Dette begrunner han med at han har familien sin i USA, at det var snakk om et relativt langvarig opphold og at oppholdet var tilknyttet hans arbeid. Sølvik mener dette bør være tilstrekkelig til å kunne fastslå at han hadde sin faste bolig i USA.

I tillegg har han vist til skatteavtalens art. 3(2), andre ledd hvorav det fremgår at en persons faste bolig skal anses å være der ”en fysisk person bor sammen med sin familie”. Ettersom Sølvik bodde i USA sammen med sin familie, mente Sølvik andre ledd i alle tilfelle måtte være avgjørende.

Videre anfører Sølvik at han ikke kunne anses å ha sin faste bolig i Norge i perioden han bodde i USA. Dette begrunner han med at huset i Norge var utleid og derfor ikke var tilgjengelig for ham. Han anfører at det må ses særskilt på den engelske versjonen av avtalen hvor ordet "maintains" er brukt, slik at det er en forutsetning at han har opprettholdt boligen i Norge for at han skal kunne anses å ha sin faste bolig der.

Samtidig viser Sølvik til OECDs mønsteravtale art. 4.2.a som sier at det må være snakk om "a permanent home" som er tilgjengelig for ham. Det vises også til kommentarene til OECDs mønsteravtale hvorav det fremkommer at boligen skal være "available to him at all times continuously", jfr. kommentar 13.

Enn videre er det vist til at det følger av juridisk teori og praksis fra andre OECD-land at en langtidsutleid bolig ikke fyller kravene til å anses som fast bolig.

Det er i tillegg poengtert at uttalelsen fra Finansdepartementet om at utleie av bolig ikke er av betydning, må bero på en misforståelse da reglene det er vist til (sktl. § 2-1, femte ledd) først gjelder fra inntektsåret 2004, og saken her gjaldt inntektsårene 2001 til 2003.

Sølvik har subsidiært vist til at han må anses å ha sentrum for livsinteresser i USA og atter subsidiært at han må anses å ha vanlig opphold i USA. Jeg går imidlertid ikke nærmere inn på disse anførsler da avhandlingen her kun tar for seg kriteriet "fast bolig", jfr. pkt.1.1.

### 5.2.2 Staten v/Skatt Øst

Staten innleder med å påpeke at spørsmålet må løses ut fra skatteavtalen. Det er vist til at kommentarene til OECDs mønsteravtale i utgangspunktet må få stor betydning ved tolkning av avtalene, men det påpekes at kommentarene er av eldre dato, og at deres betydning som rettskilde må ses i lys av dette.

Staten anfører at skattemyndighetenes behandling av spørsmålet har vært rett slik at det er korrekt at Sølvik må anses å ha sin faste bolig kun i Norge.

Dette syn bygger på forståelsen av begrepet ”bolig” (”home”). Det poengteres at det særlig på grunn av den engelske versjonens ordlyd (”home”) må legges vekt på subjektive moment, og at det vil kunne være en forskjell på hvor en person bor og hvor han har sin ”bolig” eller ”home”. Det anføres at det ikke kan være et avgjørende kriterium hvor familien bor.

Staten anfører videre at det ikke er noen holdepunkter for Sølviks syn om at boligen må være tilgjengelig for ham til enhver tid. Det ble også vist til at Sølviks opphold i USA ikke varte lenge nok til at det kunne kvalifiseres som fast opphold. Det påpekes videre at heller ikke OECDs mønsteravtale oppstiller krav om at boligen skal være tilgjengelig til enhver tid.

Videre har staten anført at det er tilstrekkelig at Sølvik eier boligen i Norge da de er av den oppfatning at det er den juridiske rådighet, og ikke den faktiske, som skal være bestemmende for om han disponerer fast bolig. Staten viser her til sktl. § 2-1, femte ledd som trådte i kraft 1.januar 2004. Staten viser i den forbindelse også til at det i skatteavtalens art. 2(2) fremgår at uttrykk skal forstås i samsvar med innholdet i et lands interne rett.

Basert på det ovennevnte konkluderte staten med at Sølvik hadde fast bolig Norge, og ikke i USA.

Som kommentar til skatteavtalens art. 3(2), andre ledd har Staten vist til at så lenge dette avviket fra OECDs mønsteravtale ikke var kommentert fra Finansdepartementet eller i proposisjonen den gang avtalen ble inngått, kan det legges til grunn at det ikke var ment å være noe avvik.

Subsidiært har Staten anført at Sølvik må anses å ha sentrum for livsinteressene i Norge, og atter subsidiært at han har vanlig opphold i Norge. Jeg går imidlertid ikke videre inn på disse anførsler da avhandlingen her kun tar for seg kriteriet fast bolig, jfr. pkt. 1.1.

### 5.3 Høyesteretts vurdering

Sølvik vant som nevnt frem i Høyesterett. Dommen er enstemmig, og det ble til alt overmål uttalt at saken ikke hadde bydd på tvil, jfr. premiss 70.

#### 5.3.1 Betydningen av OECDs mønsteravtale

Høyesterett innleder med å slå fast at skatteavtalen mellom Norge og USA i stor grad bygger på OECDs mønsteravtale. Det presiseres dog at mønsteravtalen ikke har noen bestemmelse som svarer til art. 3(2) andre ledd i skatteavtalen mellom Norge og USA. Dette er bestemmelsen som sier at ”fast bolig [er] det sted hvor en fysisk person bor sammen med sin familie”.

Høyesterett avfeier Statens anførsel om at kommentarene til OECDs mønsteravtale er utdatert og derfor ikke bør tillegges stor vekt. Det påpekes at kommentarene flere ganger er blitt endret, og at det derfor har formodningen mot seg at ikke også de aktuelle kommentarer for bostedsartikkelen ville blitt endret dersom de ikke var i samsvar med praksis. Det slås på denne bakgrunn fast at kommentarene til mønsteravtalen fremdeles er relevante og bør tillegges stor vekt (se premiss 48).

#### 5.3.2 Fast bolig i USA?

Høyesterett tar så opp spørsmålet om Sølvik var bosatt i USA, altså om han kunne anses for å ha sin ”faste bolig” der. Det vises til at ordlyden i avtalen er svært lik ordlyden i OECDs mønsteravtale. Kommentarene til mønsteravtalen vil følgelig kunne være til hjelp.

Høyesterett trekker frem kommentarene 12 og 13 hvorav det fremgår at "it is considered that the residence is the place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent..." og "...the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously...".

Høyesterett uttaler at praksis fra andre land ikke vil være avgjørende, men nevner likevel eksempler fra blant annet dansk praksis. I den danske saken ble det lagt til grunn at et opphold på åtte måneder i utlandet, hvor boligen i Danmark var fast utleid, var tilstrekkelig til å fastslå at personen hadde sin "faste bolig" i utlandet.

Høyesterett slår etter dette kort fast at det ikke kan være tvil om at Sølvik hadde sin "faste bolig" i USA i de to og et halvt årene han arbeidet der. Det vektlegges at han bodde der med resten av familien sin, at han hadde en arbeidsavtale på tre år, og at oppholdet ikke hadde karakter av å være rent midlertidig slik det er nevnt eksempler på i kommentar 13 ("travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at school, etc.").

Avgjørelsen er tatt med hjemmel i skatteavtalens art. 3(2), første ledd, bokstav a.

Høyesterett viser imidlertid også til at artikkelen har en særbestemmelse i andre ledd som sier at en persons "faste bolig" skal være der hvor han bor sammen med sin familie. Om denne bestemmelsen sier Høyesterett at det således er "etablert ei løysing der det avgjerande er kvar ein person bur saman med familien, og der andre moment ikkje kjem inn".

### 5.3.3 Fast bolig i Norge?

Når det er fastslått at Sølvik hadde "fast bolig" i USA, går Høyesterett over på å se på om Sølvik samtidig hadde sin faste bolig i Norge i den perioden han bodde i USA.

Det sentrale spørsmålet var om boligen som var utleid samtidig kunne anses for å være Sølviks "faste bolig". Høyesterett stadfester at partene hadde vært enige om at dersom boligen ikke var utleid, ville den bli å anse som Sølviks "faste bolig". Det påpekes her at



det samme må gjelde dersom boligen er utleid til ”nær familie eller andre som ikkje er på ein armlengdes avstand”, eller at boligen er utleid på vilkår som gjør at ”skattyter utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden”.

Når det gjelder Statens anførsel om at man i tolkningen av begrepet ”fast bolig” må ta hensyn til legaldefinisjonen i sktl. § 2-1, femte ledd, har Høyesterett vist til at ”vel er skattelova § 2-1 femte ledd gjeldande norsk forståing av eit omgrep som er nytta i skatteavtalen, men det er i samsvar med ikraftsetjingslova først tilfelle frå og med 1.januar 2004”.

Høyesterett har i tillegg kommentert at det av den grunn (dvs. at bestemmelsen med legaldefinisjonen ikke var satt i kraft for de inntektsår avgjørelsen gjelder) ikke har vært nødvendig å gå inn på forståelsen av bestemmelsen, eller hvorvidt en bestemmelse i intern rett kan fastsette innholdet av et begrep i skatteavtalen. Det er også påpekt at dette er spørsmål advokatene ikke har vært inne på.

Etter dette går Høyesterett tilbake til å vurdere spørsmålet om Sølvik ut fra art. 3(2) første ledd (a) kan anses å ha sin ”faste bolig” i Norge når den er leid ut på uoppsigelig kontrakt.

Igjen ser Høyesterett på OECDs mønsteravtale og kommentarene til denne. Herav følger at boligen må være tilgjengelig (”available”) for skattyter. Høyesterett kommer i den forbindelse med en viktig uttalelse; ”Det er ut frå dette vanskeleg å sjå at det kan vere grunnlag for det norske synet om at det er tilstrekkeleg å vere eigar av ein bustad, i tilfelle der eigaren manglar rett til å bu i bustaden.”

Videre viser Høyesterett til at det i norsk teori har vært ”klar støtte for at det å eige ein bustad som er utleigd utan rett til oppseiing og for ein lengre periode, ikkje er tilstrekkeleg til å ha bustad tilgjengeleg etter mønsteravtalen”.

Avslutningsvis viser Høyesterett til særbestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og USA (art. 3(2) andre ledd) om at skattyters faste bolig er der hvor han bor sammen med sin familie. Det er allerede fastslått at ettersom Sølvik bodde med sin familie i USA var hans faste bolig der, og han kunne derfor ikke samtidig ha fast bolig i Norge.

Ettersom avgjørelsen ble tatt med grunnlag i partenes prinsipale påstander har dommeren ikke gått inn på de subsidiære anførsler som gjaldt sentrum for livsinteresser og vanlig opphold.

## **6 Reaksjoner i etterkant av Sølvik-dommen**

Høyesteretts avgjørelse i Sølvik-dommen bød som nevnt ikke på tvil og ble ansett som en seier ikke bare for Sølvik selv, men for flere skattebetalere i hans sted, samt for det skatterettslige fagmiljø som hadde vært opptatt av spørsmålet. Dommen ble sett på som et ”bevis” på at skattemyndighetene ikke hadde praktisert bostedsreglene riktig.

### **6.1 Kommentarer i media**

Dommen skapte reaksjoner da den kom, og skriftlige kommentarer ble gitt i både aviser og skatterettslige tidsskrift. Under har jeg tatt for meg et lite utvalg av de artikler som ble skrevet i etterkant av dommen.

#### **6.1.1 Artikkel i Tax Notes International**

Kort tid etter at den falt skrev professor Frederik Zimmer ved Universitetet i Oslo en artikkel<sup>14</sup> om Sølvik-dommen i tidsskriftet *Tax Notes International*.

---

<sup>14</sup> Frederik Zimmer, “Supreme Court sides with taxpayer in residence case”, *Tax Notes International* nr. 6 2008

I artikkelen ble det kommentert at myndighetene lenge hadde hatt en streng praksis hva gjaldt bostedsbegrepet i skatteavtalene. Det fremkommer tydelig at Zimmer selv var uenig i praksisen, og således sympatiserer med dommens resultat.

Særlig har Zimmer kommentert det som ble sagt om oppholdets lengde i dommen. Som nevnt ble det i dommen lagt til grunn at oppholdet på to og et halvt år i USA sammen med familien var mer enn nok til å fastslå at Sølvik hadde sin ”faste bolig” i USA. Det var således ikke nødvendig for Høyesterett å gå videre inn på hvor langt oppholdet må være før det kan anses som tilstrekkelig for å etablere ”fast bolig”. Høyesterett har likevel vist til andre lands praksis på området, og Zimmer fremhever at Høyesterett har vist til at det i dansk praksis er lagt til grunn at et opphold på åtte måneder var tilstrekkelig. Zimmer bemerker imidlertid at det i tillegg kan tas hensyn til andre faktorer enn oppholdets lengde.

Videre har Zimmer kommentert dommens avgjørelse hva gjaldt at boligen i Norge ikke ble ansett å være ”fast bolig” da den var utleid og således ikke tilgjengelig for Sølvik under utenlandsoppholdet. Høyesterett har lagt stor vekt på kommentarene til OECDs mønsteravtale hvorav det fremgår at boligen skal være ”available to him at all times continuously”. Zimmer synes å være enig i avgjørelsen, og legger til at det synes å være enighet om at dersom boligen i Norge ikke hadde vært leid ut, ville den vært å anse som ”fast bolig”. Dette ville også gjelde dersom boligen var leid ut til nærstående eller med en kontrakt som kunne avsluttes på kort varsel. Zimmer deler således Høyesteretts syn om at boligen ikke kunne anses som ”available to him” så lenge den var utleid med en uoppsigelig kontrakt.

Avslutningsvis kommer Zimmer med en kritisk bemerkning til at dommen dessverre synes å gi en åpning for at det for inntektsår etter 2003 skal tas hensyn til at skatteloven nå inneholder en legaldefinisjon av uttrykket ”disponere bolig”, jfr. setningen ”unfortunately, the Court in principle seems to have accepted that the domestic rule represents the current Norwegian understanding of the tax treaty’s permanent home concept”. Zimmer er av den

oppfatning at det ikke er rom for å trekke inn norske interne regler ettersom regelen i skatteavtalen er så klar som den er. Dette blir nærmere drøftet under pkt. 7.2.

### 6.1.2 Artikkel i Finansavisen

Også Finansavisen fant Sølvik-dommen interessant og lagde en artikkel<sup>15</sup> etter at dommen falt. Artikkelen har en svært positiv vinkling. Det fokuseres på at ligningsmyndighetenes praksis har vært for streng og at denne praksisen nå må opphøre. I artikkelen har Rolf Lothe fra Skattebetalerforeningen uttalt at foreningen anbefaler andre skattytere å klage på ligningen dersom de har vært i en tilsvarende situasjon som Sølvik.

### 6.1.3 Skattebetalerforeningen

Skattebetalerforeningen selv har i sin artikkel ”Nå må staten krype til korset”<sup>16</sup> lagt an en like ”seirende” tone som Finansavisen.

Artikkelen gir en del bakgrunnsmateriale for saken og tidligere praksis før forfatteren går inn på hva som ble avgjort i Sølvik-saken.

Forfatteren omfavner Høyesteretts vurdering av saken. Hun påpeker at hun, og med henne flere private skatterådgivere, hele tiden har ment at det syn Høyesterett nå legger til grunn er det riktige. Hun viser også til viktigheten av at man nå har en Høyesterettsdom å vise til i fremtidige saker om bosted for nordmenn som flytter utenlands.

Avslutningsvis kommer forfatteren med en kommentar om at skattemyndighetene nå, med Finansdepartementet i spissen, burde gå tydelig ut med en melding om at praksis nå endres.

---

<sup>15</sup> Carine Møller Mortensen, ”Skattelette for utenlandsfarere”, *Finansavisen*, 13.mai 2008 s 11

<sup>16</sup> Therese Karoline Gjerde, ”Nå må staten krype til korset”, publisert på foreningens nettside skatt.no under Therese Karoline Gjerdes blogg (september 2008)

## 6.2 Hvordan har myndighetene forholdt seg til dommen?

Etter at dommen falt kom også uttalelsene fra myndighetene. Innholdet i uttalelsene var imidlertid ikke hva det skatterettslige fagmiljø hadde ventet eller håpet på.

### 6.2.1 Finansdepartementets syn på saken

Finansminister Kristin Halvorsen har i Stortingets Spørretime<sup>17</sup> svart på spørsmål om hvilke konsekvenser Sølvik-dommen vil få for skattemyndighetenes praksis.

Halvorsen har i svaret uttalt at ”ligningsmyndighetene vil naturligvis legge til grunn den rettsoppfatningen som Høyesterett gir uttrykk for [...] men det må ved tolkningen av uttrykket ”disponere” i skatteavtalen for inntektsår etter 2003 også ses hen til at skatteloven nå inneholder en legaldefinisjon av dette uttrykket”. Hun har på denne måten lagt føringer for at ligningsmyndighetene kan fortsette sin strenge praksis av bostedsreglene, nå i lys av legaldefinisjonen av begrepet ”disponere bolig” i sktl. § 2-1, femte ledd. Dette vil innebære at det for inntektsår etter 2003 skal kunne legges til grunn at man har fast bolig i Norge så lenge man eier bolig. Dette også uavhengig av om boligen er utleid.

### 6.2.2 Uttalelse fra Skattedirektoratet

Etter Finansministerens uttalelse kom også Skattedirektoratet med en kommentar<sup>18</sup>. I denne gis uttrykk for deres forståelse av dommen og således hvordan skattemyndighetene vil forholde seg til dommen ved ligningsbehandlingen.

I kommentaren vises til at Høyesterett har uttalt at det ikke finnes grunnlag for det norske syn om at det skal anses tilstrekkelig å eie bolig selv om man rent faktisk ikke har rådigheten over boligen. Dette faktum synes imidlertid å være tillagt liten vekt ettersom direktoratet i umiddelbar fortsettelse av dette påpeker at begrepet ”disponere bolig” ikke er

---

<sup>17</sup> Spørsmål nr. 1094 13.05.2008

<sup>18</sup> Skattedirektoratets kommentar 30.juni 2008 til Høyesteretts dom av 24.april 2008

definert i skatteavtalen, og at Høyesterett i dommen har gitt uttrykk for at ”internretten har betydning for et begrep som ikke er definert i skatteavtalen”.

Deretter følger konklusjonen som stadfester Finansministerens uttalelse<sup>19</sup> om at skattemyndighetene vil legge til grunn ”den rettsoppfatning som Høyesterett gir uttrykk for ved anvendelsen av skatteavtalens bestemmelser, men det må ved tolkningen av uttrykket ”disponere” i skatteavtalen for inntektsår etter 2003 også ses hen til at skatteloven nå inneholder en legaldefinisjon av dette uttrykket”. Skattedirektoratet har imidlertid justert dette syn noe i sin uttalelse av 22. september 2008. Mer om dette under punkt 6.4.

Skattedirektoratet har i sin kommentar også hevdet at et arbeidsopphold på ca ett og et halvt år i et annet land vil kunne anses som tilstrekkelig for å etablere fast bolig i utlandet. Det påpekes at det i dommen ikke er tatt stilling til hvor lenge en person må oppholde seg i utlandet for at han skal kunne etablere fast bolig der. Skattedirektoratet synes her å legge liten vekt på at Høyesterett har vist til at det i andre lands praksis har vært godtatt at opphold ned til åtte måneder har vært lenge nok til å etablere ”fast bolig”.

### 6.3 Reaksjoner på myndighetenes uttalelser

Myndighetenes kommentarer til dommen engasjerte og førte til nye uttalelser fra det skatterettslige fagmiljø.

#### 6.3.1 Ny artikkel i Tax Notes International

Professor Frederik Zimmer skrev etter Skattedirektoratets kommentar en ny artikkel i Tax Notes International<sup>20</sup>. I artikkelen gis det uttrykk for en viss skuffelse over Skattedirektoratets holdning.

---

<sup>19</sup> Finansministerens svar på spm. 1094 i stortingets spørretime 13.05.08

<sup>20</sup> Frederik Zimmer, “Tax directorate weighs in on Supreme Court’s residency decision”, *Tax Notes International* nr 7 2008

Det hevdes for det første at det synes som om direktoratet noe vilkårlig har kommet frem til sin grense på ett og et halvt år før opphold i utlandet kan anses som fast. Det påpekes at det i dommen kun er sagt at to og et halvt års opphold i utlandet er mer enn tilstrekkelig, og det er samtidig vist til dansk praksis som viste at opphold helt ned i åtte måneder var tilstrekkelig.

Videre går Zimmer inn på den andre hovedproblemstillingen, dvs. hvorvidt en bolig skal anses som fast selv om den er leid ut. Zimmer viser til at Høyesterett brukte kommentarene til OECDs mønsteravtale og på bakgrunn av disse kom til at boligen i Norge ikke var "available to him" og derfor ikke "fast bolig". Herfra viser Zimmer til at Skattedirektoratet har gitt uttrykk for at norsk intern rett, og da legaldefinisjonen av "disponerer bolig" i sktl. § 2-1, femte ledd, skal tas med i betraktningen når man tolker bostedsreglene i skatteavtalene. Selv om Høyesterett litt tvetydig har vist til den norske regelen (legaldefinisjonen) mener Zimmer nå (i motsetning til hva som fremkom i hans tidligere omtalte artikkel) at dommen, lest i sammenheng, ikke gir støtte for det syn Skattedirektoratet har gått ut med, det vil si at den norske regelen må tas med i betraktning når bosted skal avgjøres, jfr. setningen "Read in its context, it seems clear that the Court's decision does not support the interpretation of the Tax Directorate". Dette begrunner han blant annet med at det synes vanskelig å kombinere den norske regelen og regelen i skatteavtalene. Den norske regelen sier klart at så lenge man eier bolig, disponerer man den, uavhengig av om man har faktisk rådighet over den. Skatteavtalen sier derimot at boligen skal være tilgjengelig for skattyter. Zimmer mener på denne bakgrunn at dommen ikke gir en åpning for å legge den norske regelen til grunn ved fastsettelsen av innholdet i begrepet "fast bolig" i skatteavtalen.

Avslutningsvis stiller Zimmer spørsmålsteget til om en ny norsk regel som den vi har fått i sktl. § 2-1, femte ledd kan få betydning for skatteavtaler inngått før lovendringen. Dette er nærmere vurdert under pkt.7.2.

### 6.3.2 Ny artikkel i Finansavisen

Også Finansavisen trykket enda en artikkel om Sølvik-dommen etter at Skattedirektoratet kom med sin kommentar. Artikkelen ble skrevet av advokat Per Christian Ask som representerte Sølvik i Høyesterett.

Ask velger å gripe tak i at Høyesteretts uttalelse om at det er vanskelig å se at det er grunnlag for det norske syn om at det for å bli ansett som ”fast bolig” er tilstrekkelig at man er eier av en bolig, uavhengig av om man faktisk har rett til å bo i boligen.

Forfatteren har også reagert på at Skattedirektoratet har uttalt at man for inntektsår etter 2003 må se hen til at man i skatteloven nå har en legaldefinisjon av uttrykket ”disponere bolig”. Han mener at direktoratet dermed har ”valgt å overse Høyesteretts uttalelse om at det er vanskelig å finne grunnlag for et slikt syn, uavhengig av hva norske interne regler måtte si om dette”. Det antydes i tillegg at uttalelsen kan tyde på manglende respekt for Høyesterett.

Artikkelforfatteren er relativt krass i sine uttalelser. Dette kan nok ha sammenheng med at han selv prosederte saken på vegne av Sølvik for Høyesterett og at direktoratets kommentar har beskåret seiersgleden noe.

### 6.3.3 Ny artikkel fra Skattebetalerforeningen

Også Skattebetalerforeningen gikk i en ny artikkel publisert på foreningens nettside<sup>21</sup> ut med hard kritikk av Finansministerens uttalelse.

Forfatteren har tatt tak i Finansministerens kommentar om at skatteavtalen med USA har en særskilt bestemmelse som definerer hvor ”fast bolig” skal anses å være (art. 3(2) andre ledd), og at ingen av de andre skatteavtalene har likelydende bestemmelse.

---

<sup>21</sup> Therese Karoline Gjerde, ”Tviholder på rigid praksis”, publisert på foreningens nettside skatt.no under Therese Karoline Gjerdens blogg



Finansministeren slo fast at drøftelser knyttet til denne bestemmelsen følgelig ikke vil være relevante for saker hvor andre skatteavtaler gjelder. Artikkelforfatteren mener her at Finansministeren uberettiget reduserer dommens betydning for andre saker ettersom det ikke var særbestemmelsen i avtalen Høyesterett begrunnet sin avgjørelse med.

Når det gjelder artikkelens del to har Skattebetalerforeningen tatt tak i et par interessante synspunkt. Forfatteren påpeker for det første at Finansministeren mener man må legge vekt på den internrettslige definisjonen av et begrep ved tolkning av skatteavtalen. Begrepet det er tale om er ”disponerer bolig”. Som forfatteren påpeker er dette et uttrykk som ikke brukes i skatteavtalen mellom Norge og USA. I denne avtalen brukes begrepet ”har sin faste bolig”. Forfatteren søker med dette å poengtere at ettersom det ikke engang er det samme uttrykk som er definert i intern rett som brukes i skatteavtalen mellom Norge og USA, vil det i alle tilfeller ikke være riktig å se hen til norsk intern rett når det gjelder den norsk-amerikanske avtalen.

For det andre mener Skattebetalerforeningen at når Høyesterett har gitt en klar avgjørelse på bakgrunn av en tolkning av skatteavtalen, kan det ikke være riktig å la en intern regel, som er vedtatt etter inngåelsen av skatteavtalen, endre på denne tolkningen.

Artikkelen avsluttes med at forfatteren uttrykker at det synes å ha gått prestisje i saken fra Finansdepartementets side, og at det vil være svært uheldig dersom skattemyndighetenes synspunkt fastholdes.

#### 6.4 Presiserende uttalelse fra Skattedirektoratet

Skattedirektoratet har etter sin kommentar av 30.juni 2008 kommet med en ny presiserende uttalelse 22.september 2008<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> Skattedirektoratets uttalelse 22.09.2008 ”Bosted etter skatteavtalen – disponerer skattyter bolig i Norge når boligen er utleid”, publisert på skatteetaten.no (september 2008)

I uttalelsen er det presisert at selv om Sølvik-dommen gjaldt skatteavtalen mellom Norge og USA vil ”de generelle uttalelsene i dommen om hvorvidt en utleid bolig i Norge kan anses å være disponibel for skattyter i skatteavtalens forstand, [...] også ha betydning ved anvendelsen av andre skatteavtaler enn skatteavtalen med USA”.

Det slås videre fast at ”den forståelsen av skatteavtalen som følger av Høyesteretts dom skal legges til grunn ved ligningen for 2007 og i endringssaker for tidligere år”.

Skattedirektoratet bekrefter også spesifikt at det skal legges til grunn at en skattyter ikke disponerer fast bolig i Norge dersom boligen er utleid ”under et tidsrom og på vilkår som tilsvarende faktum i Sølvik-saken”.

Ovenstående presisering må innebære at dersom en person oppholder seg i utlandet omtrent like lenge som Sølvik gjorde (to og et halvt år), og bolig hjemme i Norge er leid ut til utenforstående (ikke familie eller nære venner) på en uoppsigelig langtidskontrakt, vil også ligningsmyndighetene legge til grunn at personen ikke har fast bolig i Norge. Samtidig innebærer presiseringen at dersom det er tale om en situasjon som ikke er lik Sølviks situasjon vil man ikke nødvendigvis komme til samme resultat. Dette kan være resultatet dersom det for eksempel er tale om et kortere opphold i utlandet enn to og et halvt år, eller at boligen i Norge er leid ut til familie/venner eller på en kontrakt med mulighet for oppsigelse.

## **7 Vurdering av Sølvik-dommen og dens rekkevidde.**

Da Sølvik-dommen kom ble den godt mottatt i det skatterettslige fagmiljø. Det ble ansett som svært positivt at man endelig hadde en Høyesterettsdom på området, og at den i tillegg gikk imot den strenge praksis skattemyndighetene hadde ført.

Etter at skattemyndighetene kom med sine kommentarer til dommen er imidlertid rekkevidden av dommen noe mer uklar. Det er stilt spørsmål om dommen nå er redusert til kun å ha betydning for saker som gjelder inntektsår før 2004, og også om den kun har begrenset overføringsverdi når det gjelder saker som løses etter andre skatteavtaler enn den norsk-amerikanske. Sistnevnte er for så vidt noe mindre aktuelt å diskutere etter at Skattedirektoratet kom med sin presiserende uttalelse 22. september 2008 (se om denne under punkt 6.4.)

Nedenfor vil jeg gå inn på hvordan Sølvik-dommen ut fra dette vil kunne påvirke rettstilstanden videre. Jeg vil også i lys av dommen se på spørsmålet om man skal kunne se hen til begrep definert i intern rett når man skal tolke en skatteavtale, samt spørsmålet om hvor lenge utenlandsoppholdet må vare for at en person skal kunne anses som bosatt i utlandet og ikke lenger i Norge.

## 7.1 Sølvik-dommens aktualitet for andre skatteavtaler enn skatteavtalen mellom Norge og USA

Som nevnt bygger de fleste skatteavtaler på OECDs mønsteravtale. De er således relativt likelydende, og praksis som gjelder én avtale, vil følgelig som oftest også ha relevans i andre saker som gjelder andre avtaler. Skatteavtalen mellom Norge og USA inneholder imidlertid særbestemmelsen om at en persons faste bolig skal anses å være der hvor han bor sammen med sin familie (art. 3(2), andre ledd). På denne bakgrunn har spørsmålet om hvorvidt Høyesteretts uttalelser i Sølvik-dommen vil kunne få anvendelse også i saker som gjelder tolkning av skatteavtaler med andre land enn USA blitt tatt opp.

Dommen inneholder en god gjennomgang av OECDs mønsteravtale art. 4.2 bokstav a og kommentarene til denne. Bestemmelsen tilsvarer art. 3(2) første ledd, bokstav a i skatteavtalen mellom Norge og USA. Det er også på bakgrunn av denne gjennomgang at Høyesterett konkluderer med at Sølvik har fast bolig i USA. Dette fremgår tydelig i premiss 55; ”Etter mitt syn kan det ikkje vere tvilsamt at Sølvik var fast busett i USA (...) dersom vurderinga skulle skje ut fra artikkel 3(2) første ledd” og videre i premiss 57; ”Det

ville såleis ut frå dobbeltskatteavtalen artikkel 3(2) første ledd bokstav a første setning kunne leggjast til grunn at Sølvik hadde fast bustad i USA”. Det er således ikke gjort bruk av særbestemmelsen i andre ledd for å fastslå at Sølvik hadde sin faste bolig i USA.

Avslutningsvis i premiss 57 har dommeren nevnt særbestemmelsen og uttalt at det dermed er ”etablert ei løysing der det avgjerande er kvar ein person bur saman med familien, og der andre moment ikkje kjem inn”.

Også der Høyesterett konkluderer med at Sølvik må anses for ikke å ha fast bolig i Norge har dommeren begrunnet sin avgjørelse i art. 3(2), første ledd, bokstav a, jfr. premiss 66 hvorav det fremgår at det ”ut frå dette [”bor og ”maintains” i art.3(2)a] [er] vanskeleg å sjå at det kan vere grunnlag for det norske synet om at det er tilstrekkeleg å vere eigar av ein bustad, i tilfelle der eigaren manglar rett til å bu i bustaden.”

Først i premiss 68 viser Høyesterett til særbestemmelsen i andre ledd og slår fast at ettersom Sølvik etter denne bestemmelsen har sin faste bolig i USA, kan han ikke samtidig også ha det i Norge.

På bakgrunn av ovenstående synes det således som om Høyesterett kunne gått rett til særbestemmelsen i skatteavtalens art. 3 (2) andre ledd og enkelt slått fast at ettersom Sølvik bodde sammen med familien i USA var han å anse for å ha sin faste bolig der, og at han da ikke samtidig kunne anses for å ha sin faste bolig i Norge. I stedet har Høyesterett gått veien om å først vurdere saken ut fra første ledd, som er tilsvarende OECDs mønsteravtale art. 4.2 bokstav a, og da de fleste skatteavtaler som Norge har inngått med andre land. Dette må mer enn indikere at uttalelser i dommen vil måtte ha relevans også for saker som gjelder tolkning av andre skatteavtaler enn den mellom Norge og USA.

Skattebetalerforeningen har i sin artikkel ”Tviholder på rigid praksis”<sup>23</sup> uttrykt forargelse over at Finansministeren<sup>24</sup> har forsøkt å redusere betydningen av dommen ved å hevde at

---

<sup>23</sup> Therese Karoline Gjerde, ”Tviholder på rigid praksis”, publisert på foreningens nettside skatt.no under Therese Karoline Gjerdens blogg

drøftelsene knyttet til særbestemmelsen ”vil være lite veiledende i forhold til bostedsbestemmelser i andre skatteavtaler”. Jeg er ikke umiddelbart enig i denne kritikken fra Skattebetalerforeningen. Så vidt jeg kan, se har ikke Finansministeren forsøkt å redusere betydningen av dommen. Kommentaren om at drøftelser knyttet til særbestemmelsen vil være lite veiledende i forhold til andre skatteavtaler enn den norsk-amerikanske synes kun å være til underretning og klargjøring, om enn noe overflødig da det burde være selvsagt at praksis som gjelder en særbestemmelse som ikke finnes i andre avtaler ikke vil være relevant for andre avtaler enn de som eventuelt har den samme særbestemmelsen.

Finansministeren uttaler for øvrig også at dommen inneholder ”en del generelle betraktninger som vil kunne være veiledende i forhold til bestemmelser om bosted i andre skatteavtaler”.

I tillegg har Skattedirektoratet i sin presiserende uttalelse av 22.september 2008 uttrykt at ”De generelle uttalelsene i dommen om hvorvidt en utleid bolig i Norge kan anses å være disponibel for skattyter i skatteavtalens forstand, vil også ha betydning ved anvendelsen av andre skatteavtaler enn skatteavtalen med USA.”

På bakgrunn av ovenstående mener jeg det kan slås fast at de betraktninger som er gjort i Sølvik-dommen også vil kunne anvendes i saker som gjelder andre skatteavtaler enn avtalen mellom Norge og USA. Særlig det faktum at Høyesterett gikk veien om den generelle regelen, og ikke bare begrunnet dommens resultat direkte i særbestemmelsen, mener jeg er et avgjørende argument for at Høyesteretts vurderinger i Sølvik-dommen også bør få anvendelse i saker som gjelder andre skatteavtaler.

---

<sup>24</sup> I sitt svar på spørsmål nr. 1094 i Stortingets Spørretime 13. mai 2008

## 7.2 Om anledningen til å se hen til begrep i intern rett ved anvendelse av skatteavtale

### 7.2.1 Innledning

En problemstilling som ble berørt i Sølvik-dommen var hvorvidt det er anledning til å se hen til en definisjon i intern norsk rett ved tolkningen av et begrep i skatteavtalen. Nærmere bestemt spørsmålet om man kan se hen til legaldefinisjonen av begrepet ”disponere bolig” i sktl. § 2-1, femte ledd når man i henhold til skatteavtale skal avgjøre om en person skal anses å ha fast bolig i en stat.

Staten viste i sine anførsler for Høyesterett til skatteavtalen art. 2(2) (henvisningsbestemmelsen) og anførte at man skal legge til grunn den norske internrettslige betydningen av uttrykket ”disponere bolig” når man skal avgjøre i hvilken stat en person har sin faste bolig (se dommens premiss 33). Det er i den forbindelse vist til sktl. § 2-1, femte ledd hvor legaldefinisjonen av begrepet ”å disponere bolig” fremkommer. Sølviks advokat har valgt å ikke kommentere dette utover at legaldefinisjonen ikke kan få anvendelse i saken ettersom regelen først kom inn fra og med inntektsåret 2004 og saken gjaldt årene 2001-2003.

Høyesterett har støttet Sølviks syn om at den nye regelen fra 2004 ikke skal ha tilbakevirkende kraft og har således ikke gått inn på tolkningen av regelen i sktl. § 2-1, femte ledd. Dommeren har imidlertid kommentert det faktum at advokatene ikke har vært inne på spørsmålet om et land ensidig i hele tatt kan fastsette innholdet i et begrep som bosted når det er gitt en definisjon av begrepet i skatteavtalen.

I det følgende vil jeg se nærmere på denne problemstilling.

### 7.2.2 Henvisningsbestemmelsen i skatteavtale

I art. 2.(2) i skatteavtalen mellom Norge og USA fremgår det at: ”Ethvert annet uttrykk som anvendes i denne overenskomst og ikke har blitt definert i denne skal, med mindre en annen forståelse fremgår av sammenhengen, ha den betydning som det har etter lovgivningen i den Kontraherende Stat hvis skatt det er spørsmål om å fastsette.”

Den tilsvarende bestemmelse i OECDs mønsteravtale finner vi i art. 3.2 som lyder: ”As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of the State prevailing over a meaning given to the term under other laws of the State”.

Som vi ser ut fra ovenstående hjemler både skatteavtalen mellom Norge og USA og OECDs mønsteravtale at dersom et begrep ikke er definert i skatteavtalen og betydningen av begrepet heller ikke fremgår av sammenhengen, skal man se hen til hvilken betydning begrepet har i intern rett i det land hvis skatt det er tale om å fastsette.

Som allerede nevnt flere ganger har skatteavtalen mellom Norge og USA en særskilt bestemmelse i art. 3(2), andre ledd som innebærer at ”når det gjelder dette punkt, er en fast bolig det sted hvor en fysisk person bor sammen med sin familie”. Uttrykket ”fast bolig” er således klart definert i skatteavtalen. Så lenge det er tale om en person som har familie, levner det etter min mening ingen tvil om hvor denne personens faste bolig er (det er som nevnt tidligere mulig det kan stille seg annerledes for en person som er enslig), og det er da heller ingen åpning for å trekke inn den interne rettens definisjon av begrepet ”fast bolig”. Så lenge skatteavtalen inneholder en slik klar definisjon av begrepet, skulle dette være hevet over enhver tvil, jfr. teksten ”ikke har blitt definert i denne” i art. 2(2).

Mer interessant er etter min mening imidlertid de skatteavtaler som *ikke* inneholder særbestemmelsen som vi har i avtalen mellom Norge og USA. Dette gjelder de fleste

skatteavtaler Norge har inngått med andre stater. I det følgende legger jeg til grunn at skatteavtalen har en ordlyd tilsvarende OECDs mønsteravtale art. 3.2.

### 7.2.3 Om forskjell i begrepsbruk

Et poeng det kan være verdt å merke seg er at det er brukt forskjellig oversettelse av begrepet "has a permanent home" i OECDs mønsteravtale i avtalen mellom Norge og USA og de fleste andre skatteavtaler Norge har inngått. I avtalen med USA er begrepet oversatt med "har sin faste bolig", mens det i andre avtaler oversettes med "disponerer fast bolig". Denne forskjell i begrepsbruk gjør at enkelte mener at de to uttrykkene ikke kan sidestilles.

Skattebetalerforeningen har på denne bakgrunn i sin artikkel "Tviholder på rigid praksis"<sup>25</sup> vist til at det begrep som er brukt i den norske legaldefinisjonen i sktl. § 2-1, femte ledd ("disponere bolig") verken samsvarer med det begrep som brukes i den norsk-amerikanske avtalen ("har sin faste bolig") eller med det begrep som brukes i andre avtaler Norge har inngått ("disponerer fast bolig").

Forfatteren poengterer at å disponere bolig ikke er det samme som verken å ha sin faste bolig eller å disponere fast bolig. Hun har understreket at det i skatteavtalene er brukt ordene faste og fast, og påpeker at Høyesteretts tolkning av skatteavtalen fortsatt må gjelde "selv om vi i ettertid har fått bestemmelser i skatteloven med begreper som kan minne litt om begrepene i skatteavtalene".

Jeg er nok bare til dels enig i at begrepene i skatteavtalene er så forskjellig fra begrepet i den internrettslige legaldefinisjonen at det på denne bakgrunn vil være feil å se hen til intern rett ved tolkning av begrepene i skatteavtalene. Dette forutsatt at det i det hele tatt er åpning for å se hen til intern rett. Forfatteren har muligens et lite poeng når hun viser til at det er brukt ordene faste og fast i skatteavtalene, og at dette bør tillegges vekt. Jeg er

---

<sup>25</sup> Therese Karoline Gjerde, "Tviholder på rigid praksis", publisert på foreningens nettside [skatt.no](http://skatt.no) under Therese Karoline Gjerdens blogg



imidlertid av den oppfatning at begrepene ”har sin faste bolig”, ”disponerer fast bolig” og ”disponere bolig” i det alt vesentligste tilsvarer hverandre og derfor ikke kan sies å ha særlig forskjellig betydning. For meg synes det derfor naturlig at dersom man først åpner for å se hen til en definisjon av et begrep i intern rett bør det være tilstrekkelig at begrepet i hovedsak er tilsvarende det begrep det er tale om i skatteavtalen.

#### 7.2.4 Er det adgang til å se hen til intern rett når det gjelder tolkning av begrep som er gitt en egen definisjonsbestemmelse i skatteavtale?

Skattebetalerforeningen tar i sin ovennevnte artikkel<sup>26</sup> opp hvorvidt en stat ensidig kan endre innholdet av et begrep som ”fast bolig” med virkning også for skatteavtale.

Forfatteren skriver at det etter hva hun har forstått er ”internasjonal enighet om at intern rett ikke skal kunne brukes for å definere begrepet fast bolig, selv om avtalene åpner for bruk av internrettslige definisjoner i andre sammenhenger”.

Som nevnt innledningsvis i dette punkt har Høyesterett i Sølvik-dommen kommentert at ingen av advokatene hadde vært inne på spørsmålet om en stat ensidig kan fastsette innholdet i et begrep som bosted. Kommentaren kan synes overflødig ettersom Høyesterett ga Sølvik rett i at det ikke var anledning til å se hen til en internrettslig definisjon som kom inn i loven først *etter* de inntektsår saken gjelder. Når det likevel er valgt å gi en slik kommentar vitner dette etter min mening om at Høyesterett mente dette var et generelt poeng det kunne være viktig å merke seg.

Slik jeg tolker artikkelforfatteren fra Skattebetalerforeningen, synes hun å vise til en gjengs oppfatning i et internasjonalt skattemiljø om at definisjonen av et begrep som bosted ikke skal kunne endres fra én stats side med virkning også for skatteavtale, når hun skriver at hun har forstått det som om det er internasjonal enighet om dette.

---

<sup>26</sup> Tidligere nevnte artikkel; ”Tviholder på rigid praksis”

Det kan synes som om også Høyesterett har ment å lede tanken hen på ovennevnte synspunkt da det ble sagt at det i denne saken ikke var nødvendig å gå inn på ”i kva grad den staten som skal utlikne skatt, kan fastsetje innhaldet i eit omgrep som bustad” (min understrekning).

OECDs mønsteravtale har i art 3.1 definert en del uttrykk som for eksempel ”person”, ”company”, ”enterprise” med mer. I art 3.2 fremkommer at man kan se hen til intern rett dersom et begrep ikke er definert i skatteavtalen (henvisningsklausulen). En del begrep *er* imidlertid definert i mønsteravtalen i egne bestemmelser, blant annet bostedsbestemmelsen i art. 4. Definisjonene gitt i egne bestemmelser er uttømmende dersom ikke annet er bestemt. Ytterligere presisering av hvordan begrepene skal forstås skal derfor skje på bakgrunn av folkerettslige tolkningsregler og ikke på bakgrunn av intern rett, jfr. Skaar<sup>27</sup>.

Av kommentaren til mønsteravtalen forklares det at art. 3 inneholder en del generelle bestemmelser for hvordan begrep i avtalen skal forstås. Det tilføyes imidlertid at enkelte viktige begrep er definert andre steder i avtalen og i den forbindelse at begrepet ”resident” (”skattemessig bosatt”) derfor er definert i art. 4.

I bostedsbestemmelsen er det definert hva som menes med begrepet ”resident of a Contracting State” (art. 4.1). Dersom en person etter denne definisjonen er bosatt i begge kontraherende stater, skal bosted avgjøres etter kriteriene som stilles opp i prioritert rekkefølge i art. 4.2, bokstavene a til d. Som nevnt tidligere skal det først avgjøres hvor skattyter har sin ”faste bolig” (”permanent home”), jfr. bokstav a. Det er dette begrepet som diskuteres i nærværende avhandling, og som også er gjenstand for diskusjonen om hvorvidt man kan se hen til interne definisjoner av begrep ved tolkning av skatteavtale.

Når det i Skaar sies at begrepet ”resident” (”skattemessig bosatt”) er uttømmende definert i art. 4 og at det derfor ikke kan skje en presisering ved å se hen til intern rett, kan det hevdes

---

<sup>27</sup> Arvid Aage Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, Oslo 2006 s 68

at dette må gjelde for alle uttrykk som brukes i art. 4. Jeg er imidlertid av den oppfatning at man uten å være uenig i det syn som fremgår av Skaar kan hevde at når det gjelder de enkelte begrep som brukes i definisjonen (som for eksempel "fast bolig"), skal det kunne være mulig å se hen til intern rett dersom begrepet ikke er klart nok definert i skatteavtale. Med dette mener jeg at man kan si at art. 4 gir en uttømmende definisjon av hvordan "resident" ("skattemessig bosatt") skal forstås, men at det i definisjonen er brukt uttrykk som muligens trenger en nærmere utdyping før man kan anvende definisjonen på det faktum man står overfor. Ett av begrepene som brukes i definisjonen av "resident" i art. 4 er begrepet "permanent home" ("fast bolig"). På tross av at art. 4 definerer "resident" ("skattemessig bosatt") er ikke begrepet "permanent home" ("fast bolig") definert i artikkelen. I slike tilfeller mener jeg det kan være anledning til å se hen til intern rett og definisjonen av begrepet der dersom betydningen av begrepet "fast bolig" ikke kan utledes av sammenhengen for øvrig.

#### 7.2.5 Fremkommer betydningen av begrepet "disponere bolig" av sammenhengen eller er det åpning for å se hen til intern rett?

Det følger av Zimmer<sup>28</sup> at intern rett først er relevant dersom man ikke finner løsningen i avtaleteksten og "når ikke annet fremgår av sammenhengen", jfr. art. 3.2. Begrepet "fremgår av sammenhengen" skal her forstås vidt, slik at "alt det fortolkningsmateriale som det er berettiget å ta i betraktning", også "hensyn til intern rett i den annen stat" bør anses som "sammenheng". Zimmer påpeker her at "hensynet til enhetlig praksis taler for at kravet [til sammenheng] ikke stilles for strengt".

Også Skaar<sup>29</sup> har fremhevet at uttrykket "context" skal gis en vid betydning. Det påpekes at ved "avgjørelsen av om sammenhengen tilsier at henvisningsklausulen ikke skal komme til

---

<sup>28</sup> Side 100 flg.

<sup>29</sup> Side 70 flg.

anvendelse(...) [bør] blant annet (...) partenes intensjoner da avtalen ble inngått og statenes interne lovgivning vedrørende spørsmålet (...) tas i betraktning”.

I henvisningsbestemmelsen i OECDs mønsteravtale (art. 3.2) vises det som nevnt til at man kan se hen til internrettslige definisjoner ”unless the context otherwise requires”. Ordet ”requires” kan oversettes med ”krever”. Når det er brukt et ord av denne karakter må det bety at det må komme relativt klart frem av sammenhengen (”the context”) hvordan et begrep skal forstås for at man skal være avskåret fra å se hen til intern rett og begrepets definisjon der.

Over har jeg sett på hva som skal anses som ”context” eller ”sammenheng”. Begrepet skal forstås vidt. Hvorvidt man har adgang til å se hen til intern rett avhenger da i realiteten av hvordan man skal tolke ”requires” eller ”krever”. Skaar<sup>30</sup> har konkludert med at en vid tolkning av begrepet ”requires” ikke kan legges til grunn. Det sies i den forbindelse at ”uttrykket ”requires” viser i seg selv at det skal en del til før intern rett ikke skal komme til anvendelse, og en vid tolkning vil derfor være i strid med ordlyden i bestemmelsen”. Videre sies at ”det må derfor foreligge relativt vektige kilder til støtte for å sette til side henvisningsklausulen, og hovedregelen blir dermed at intern rett vil være avgjørende der et begrep ikke er definert i avtalen”.

I kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 3.2 presiseres det at man kun skal se hen til intern rett dersom ”the context does not require an alternative interpretation”, jfr. kommentar 12. Det sies videre at sammenhengen (”the context”) særlig bestemmes av hva avtalestatenes hensikt ved avtaleinngåelsen var (”intention of the Contracting States when signing”) og av hvordan den andre stats interne rett definerer begrepet (”the meaning given to the term in question in the legislation of the other Contracting State”). Det siste er i kommentaren forklart som en implisitt henvisning til gjensidighetsprinsippet som skatteavtalen er basert på.

---

<sup>30</sup> Side 71

I kommentar 13 er det oppsummeringsvis forklart at bestemmelsens ordlyd gir en god balansegang mellom ønsket om å sikre permanentet i de forpliktelser statene ble enige om ved avtaleinngåelse ("the need to ensure permanency of commitments") og samtidig behovet for å over tid kunne endre forståelsen av avtalen på en passende og praktisk måte ("to apply the Convention in a convenient and practical way over time").

OECDs mønsteravtale art. 4.2 (som skatteavtalen mellom Norge og USA art.3(2), første ledd svarer til) inneholder ingen spesifikk definisjon av begrepet fast bolig utover at det skal være "a permanent home available to him". Spørsmålet blir følgelig om det klart nok har kommet til uttrykk hva som ligger i begrepet ut fra ordlyd og sammenheng, eller om man på bakgrunn av art. 3.2 har anledning til å legge til grunn intern retts definisjon av begrepet.

Av kommentar 13 følger at skattyter må ha "the dwelling available to him at all times continuously". Dette skulle etter min mening innebære at for at en bolig skal kunne anses som fast må den være uavbrutt eller kontinuerlig tilgjengelig for skattyter. Så lenge en bolig er utleid på en kontrakt som ikke kan sies opp i leieperioden, kan jeg vanskelig se at boligen er tilgjengelig for eieren.

I den norske legaldefinisjonen av begrepet "disponere bolig" i sktl. § 2-1, femte ledd fremgår at "med å disponere bolig menes å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag har rett til å bruke bolig". Etter denne definisjonen er det altså tilstrekkelig å eie en bolig for at du skal kunne anses å disponere bolig. Begrepet er utdypet i lovens forarbeider<sup>31</sup> hvor det blant annet fremgår at "Der vedkommende eier en boenhet, vil det ikke spille noen rolle om han eller hun disponerer den."

---

<sup>31</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4

For meg synes ordlyden i OECDs mønsteravtale, sammenholdt med dens kommentarer, uforenlig med det som fremgår av den norske legaldefinisjonen av begrepet ”å disponere bolig”. Dersom boligen skal være kontinuerlig tilgjengelig for skattyter kan han ikke, etter min mening, samtidig leie den ut på en uoppsigelig kontrakt.

Når det følger av OECDs mønsteravtale art. 3.2 at man kan se hen til intern rett dersom skatteavtalen ikke har definert begrepet det er tale om og forståelsen heller ikke fremgår av sammenhengen, må dette bety at det ikke er anledning til å bruke intern rett dersom forståelsen av begrepet faktisk kan forstås ut fra sammenhengen i skatteavtalen selv.

Når det er brukt uttrykk som “available to him at all times continuously”, kan jeg vanskelig se at man ved å anvende den folkerettslige tolkningsregel (at en traktat skal tolkes i god tro og i samsvar med den vanlige betydningen av begrep brukt i avtalen) kan komme til at man ikke har fått definert uttrykket i skatteavtalen, og at det heller ikke fremgår av sammenhengen hva som menes med å disponere bolig. Man har da, etter min mening, ikke anledning til å se hen til hvordan et begrep er definert i intern rett. Ettersom man ut fra en tolkning av skatteavtalens ordlyd, samt kommentarene til mønsteravtalen, kan komme frem til hva som menes med begrepet ”disponere bolig” skulle det ikke være nødvendig å se hen til intern rett og hvordan begrepet er definert der.

.

På bakgrunn av ovenstående er jeg av den oppfatning at det ikke er riktig å se hen til intern rett så lenge man ut fra en tolkning av avtaleteksten og kommentarene til mønsteravtalen kommer til at boligen må være kontinuerlig tilgjengelig for skattyter, og særlig ikke når definisjonen i intern rett strider mot den forståelse som følger av skatteavtalen og tolkning av denne.

Jeg er ikke alene om å ha denne oppfatning. Som nevnt overfor i punkt 6.1.1 har professor Frederik Zimmer i sin artikkel ”Supreme Court sides with taxpayer in residence case”<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Inntatt i *Tax Notes International* nr. 6 2008

hevdet at så lenge en tolkning av skatteavtalens ordlyd klart gir uttrykk for at boligen må være "available" for skattyter, og det i kommentarene til OECDs mønsteravtale (kommentar 13) fremgår at skattyter må ha "the dwelling available to him at all times continuously", er det ikke rom for en henvisning til norsk intern rett.

Også internasjonalt har ovennevnte syn støtte. I en artikkel publisert av International Bureau of Fiscal Documentation<sup>33</sup> har David Ward (deltaker på LLM program i internasjonal skattlegging ved Universitetet i Leiden) blant annet tatt opp adgangen til å se hen til intern retts definisjoner av begrep som ikke er definert i skatteavtalen. Ward har over en periode studert og skrevet en avhandling om kommentarene til mønsteravtalens betydning ved tolkning av skatteavtale. Han påpeker i sin artikkel at han mener at dersom et begrep ikke er definert i avtaleteksten, men er definert i intern rett, og begrepets mening samtidig er tydeliggjort i kommentarene til mønsteravtalen, bør den mening som legges til grunn i kommentarene gå foran dersom det er motstrid mellom begrepets definisjon i intern rett og den mening det er gitt i kommentarene.

Ovenstående viser følgelig at vi er flere om å mene at staten tok feil da de i Sølvik-saken hevdet at det var anledning til å se hen til legaldefinisjonen i norsk intern rett ved tolkningen av skatteavtalen.

Konklusjonen må være at så lenge det ut fra en tolkning av skatteavtalen og kommentarene til mønsteravtalen kommer såpass klart frem hva som menes med "fast bolig", skal man ikke se hen til hva intern rett sier om begrepet.

---

<sup>33</sup>David Ward, "The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process", forelesning gitt av David Ward 1. September 2005

### 7.3 Intern retts definisjon av et begrep inntatt etter inngåelse av skatteavtale

Et tilhørende spørsmål som er tatt opp i diskusjonen om hvorvidt det er skal være adgang til å se hen til definisjoner av begrep i intern rett, er spørsmålet om det, i tilfelle det er slik adgang, er begrepets definisjon i intern rett på det tidspunkt skatteavtalen inngås man må se hen til, eller om man også har anledning til å se hen til definisjoner av begrep inntatt i intern rett etter at skatteavtalen ble inngått.

Av kommentarene til OECDs mønsteravtale (kommentar 11 til art. 3.2) følger det at dersom man skal se hen til definisjoner i intern rett, oppstår spørsmålet om man skal se på lovgivningen på det tidspunkt skatteavtalen ble inngått eller lovgivningen på det tidspunkt skatteavtalen anvendes. Kommentaren konkluderer med at det må være riktig at det er lovgivningen på det tidspunkt skatteavtalen anvendes man må se hen til.

Dette vil innebære at dersom man skal avgjøre et spørsmål om skattemessig bosted i dag, skal man i teorien kunne se hen til legaldefinisjonen av ”å disponere bolig” som kom inn i skatteloven fra 2004, selv om den skatteavtale det er tale om ble inngått tidligere.

Som nevnt over i pkt. 6.3.1 har professor Zimmer i sin artikkel<sup>34</sup> kort belyst dette temaet. Zimmer har i artikkelen påpekt at det kan argumenteres for at det ved tolkning av skatteavtaler inngått før legaldefinisjonen ble tatt inn i skatteloven fra 2004 uansett ikke skal være anledning til å se hen til denne, ettersom definisjonen forandret den rettslige situasjonen på en slik måte at den nye definisjonen ikke kan få forrang.

På bakgrunn av kommentarene til OECDs mønsteravtale kan man imidlertid konkludere med at det er de definisjoner som fremkommer i intern rett på det tidspunkt man anvender skatteavtalen som skal ses hen til dersom man kommer til at det er adgang til å se hen til intern rett overhodet. Man ender således opp med den problemstilling jeg har drøftet over;

---

<sup>34</sup> ”Tax directorate weighs in on Supreme Court’s residency decision”, publisert i *Tax Notes International* nr 7 2008



hvorvidt det i det hele tatt skal være anledning til å se hen til den norske definisjonen av begrepet ”disponere bolig” når man skal avgjøre hva som omfattes av begrepet ”fast bolig” i skatteavtalen.

#### 7.4 Dommens betydning for inntektsår etter 2003 og innføringen av legaldefinisjonen i skatteloven § 2-1, femte ledd

##### 7.4.1 Legaldefinisjonens betydning for skatteavtale

Sølvik-dommen gjaldt inntektsårene 2001 til 2003. Som jeg har gått inn på over, har det i etterkant av dommen kommet uttalelser fra myndighetene som kan tyde på at dommens resultat ikke ville bli fulgt for inntektsår etter 2003. Dette med bakgrunn i at vi fikk en ny legaldefinisjon av begrepet ”disponere bolig” inn i skatteloven (§ 2-1, femte ledd) gjeldende fra 1.januar 2004.

Når det gjelder saker med tilsvarende faktum som i Sølvik-saken, dvs. saker hvor boligen i Norge er langtidsutleid på uoppsigelig kontrakt, håper jeg vi vil se at også skattemyndighetene legger til grunn at boligen ikke kan sies å disponeres av skattyter. Som jeg har redegjort for over, mener jeg det i disse tilfeller ikke skal ses hen til den internrettslige legaldefinisjon. Etter Skattedirektoratets presiserende uttalelse av 22. september 2008 synes det også som om skattemyndighetene vil legge dette syn til grunn.

Når det gjelder tilfeller hvor bolig i Norge er leid ut på en kontrakt med andre vilkår og for et annet tidsrom enn hva som var tilfellet i Sølvik-saken, ser jeg imidlertid at det kan stille seg annerledes. Her vil man igjen måtte se på hva skatteavtalen og kommentarene til OECDs mønsteravtale sier. Spørsmålet blir om en bolig som er leid ut på vilkår som nevnt foran vil kunne sies å være ”available to him at all times continuously”, jfr. kommentar 13. Her vil nok svaret være mer tvilsomt enn for slike tilfeller som det var snakk om i Sølvik-saken (altså uoppsigelig langtidskontrakt).

Det er også i dommen (se premiss 59) påpekt at en bolig må anses som å være disponert av skattyter ”dersom bustaden i Norge er leigd bort på vilkår som gjer at skattyteren utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden”. Det ble i tillegg uttalt at en bolig som er leid ut til ”nær familie eller andre som ikkje er på ein armlengdes avstand” nok vil være å anse som disponert av skattyter. I slike tilfeller antar jeg at skattemyndighetene på bakgrunn av Skattedirektoratets uttalelse av 22. september 2008 vil mene at det er grunnlag for å se hen til den nye legaldefinisjonen og si at dersom skattyter eier en bolig i Norge og den ikke er langtidsutleid på uoppsigelig kontrakt, vil den anses som disponert av skattyter. Dommen synes å gi åpning for en slik praktisering av reglene.

Ut fra den presiserende uttalelsen<sup>35</sup> Skattedirektoratet har kommet med, er det grunnlag for å tro at skattemyndighetene for inntektsår etter 2003 vil legge til grunn at dersom bolig i Norge er langtidsutleid på uoppsigelig kontrakt, vil boligen ikke anses som å være disponert av skattyter, jfr. setningen ” Dette innebærer at dersom skattyter har leid ut boligen i Norge under et tidsrom og på vilkår som tilsvarer faktum i Sølvik-saken, så skal skattyter ikke anses for å ha disponert bolig i Norge”. Slik jeg leser dette, må det innebære at myndighetene har akseptert at skatteavtalen må forstås slik Høyesterett har lagt til grunn, dvs. at en bolig utleid på uoppsigelig langtidskontrakt ikke er tilgjengelig for skattyter og derfor ikke oppfyller vilkårene for å være hans faste bolig i henhold til skatteavtalen.

Den presiserende uttalelsen må nok også tolkes dit hen at når det kommer til saker som gjelder bolig i Norge utleid for et kortere tidsrom og på andre vilkår enn det som var tilfelle i Sølvik-saken, vil det legges til grunn at boligen er disponert av skattyter. Det kan diskuteres om det er grunnlag for en slik praktisering (dvs. at bolig utleid for en kortere periode enn to og et halvt år, og med oppsigelsestid, er å anse som skattyters faste bolig). Mye kan tale for at så lenge det følger av kommentaren til mønsteravtalen at boligen skal være kontinuerlig tilgjengelig for skattyter til enhver tid, vil også en bolig som er utleid til

---

<sup>35</sup> Presiserende uttalelse fra Skattedirektoratet 22.09.08

en leietaker som ikke er nær familie (eller på annen måte må regnes som så nær at han ikke er på "en armlengdes avstand") på en kontrakt med oppsigelsestid, være avskåret fra å kunne anses som skattyters bolig. Boligen er jo rent faktisk ikke tilgjengelig til enhver tid ("at all times") dersom den er utleid til andre enn nær familie/andre nærstående.

Hvorvidt en bolig skal anses tilgjengelig til enhver tid, vil bero på en skjønnsmessig vurdering av situasjonen. Når Høyesterett i Sølvik-dommen uttaler at en bolig må anses som disponibel for skattyter dersom han kan få faktisk rådighet over bolig uten for store vanskeligheter, må dette bety at man må gjøre en vurdering av hva som ligger i "for store vanskeligheter". En standard husleiekontrakt innebærer som oftest at det er avtalt en gjensidig oppsigelsestid på tre måneder. Jeg tror ikke det vil regnes som "for store vanskeligheter" at skattyter må si opp sin leietaker tre måneder før han ønsker faktisk rådighet over boligen sin. Det vil derfor i tilfeller hvor skattyter har leid ut sin bolig i Norge på en kontrakt med en slik standard oppsigelsestid på tre måneder være grunnlag for å si at skattyter fortsatt disponerer bolig i Norge.

Dersom det er avtalt lengre oppsigelsestid enn hva som følger av en standard husleiekontrakt, vil det kunne stille seg annerledes. Dersom skattyter oppholder seg i utlandet, vil det muligens være behov for å avtale en lengre oppsigelsestid, for eksempel seks måneder. Man kan da stille spørsmål ved om ikke det da vil være "for store vanskeligheter" for skattyter å skulle gi leietaker beskjed et halvt år i forveien før han får faktisk rådighet over boligen. Jeg er tilbøyelig til å si at en såpass lang periode vil kunne utgjøre "for store vanskeligheter", og at man derfor kan si at skattyter ikke har "fast bolig" i Norge dersom han leier ut boligen på en kontrakt med seks måneders oppsigelsestid.

Jeg er imidlertid av den oppfatning at ligningsmyndighetene kommer til å praktisere reglene på en måte som gjør at det i de tilfeller boligen er leid ut med oppsigelsestid (uavhengig av oppsigelsestidens lengde) vil legges til grunn at skattyter fortsatt disponerer bolig i Norge. Ikke før man har med en uoppsigelig langtidskontrakt å gjøre vil jeg tro at ligningsmyndighetene vil si at skattyter ikke lenger har "fast bolig" i Norge.

#### 7.4.2 Legaldefinisjonens betydning for intern rett

Et spørsmål som melder seg i forbindelse med legaldefinisjonen av ”å disponere bolig” er hvorvidt det er riktig å ha to forskjellige definisjoner i henholdsvis intern rett og skatteavtale. Over har jeg sett på adgangen til å se hen til intern rett ved tolkningen av begrepet i skatteavtalen, og jeg har kommet til at det ikke skal være adgang til å se hen til den norske legaldefinisjonen da denne ikke er forenlig med den forståelsen av begrepet man kommer til ved å tolke skatteavtalen.

Etter legaldefinisjonen i sktl. § 2-1, femte ledd vil en person aldri kunne anses emigrert dersom han fortsatt eier bolig i Norge, uavhengig av om boligen er langtidsutleid på en uoppsigelig kontrakt. Samtidig vil personen ikke anses bosatt i Norge i henhold til skatteavtale. Det kan stilles spørsmålstegn ved om det er ønskelig med en slik forskjell mellom intern rett og skatteavtale.

Den nye legaldefinisjonen synes heller ikke å samsvare med hva som er vanlig oppfatning av hva som ligger i å ”disponerer bolig”. Normalt vil man ikke si at man disponerer en bolig selv om man eier den, dersom man rent faktisk ikke har rådighet over boligen (pga for eksempel utleie). Det synes uheldig å ha en slik definisjon lovfestet når den strider både mot hva som etter vanlig språkforståelse legges i ordet, og også mot forståelsen av begrepet i skatteavtale.

På bakgrunn av ovenstående mener jeg det vil være riktig å endre definisjonen av begrepet ”å disponere bolig” i sktl. § 2-1, femte ledd, slik at begrepet samsvarer med hva man etter vanlig språklig forståelse vil legge i begrepet. Man vil da samtidig kunne få samsvar mellom definisjonen av begrepet i intern rett og hvordan begrepet skal forstås i skatteavtale.

## 7.5 Utenlandsoppholdets varighet

I avgjørelsen av om et opphold i utlandet skal kunne anses som fast (jfr. ”ha sin faste bolig” i skatteavtalen mellom Norge og USA eller ”disponerer fast bolig” i OECDs mønsteravtale) vil utenlandsoppholdets varighet være av betydning. I tillegg vil det også måtte gjøres en vurdering av andre kriterier, så som hvor skattyters familie befinner seg, skattyters arbeidssituasjon og om det er tale om opphold av den karakter som nevnes i kommentar 13 til OECDs mønsteravtale (feriereiser, forretningsreiser, utdanningsreiser, kurs i forbindelse med skole osv.) Dette har også Høyesterett påpekt i Sølvik-dommen (se premiss 55).

I Skattedirektoratets uttalelse av 30.juni 2008 er det hevdet at direktoratet vil kunne anse en periode på ett og et halvt år som tilstrekkelig langvarig for at oppholdet i utlandet skal kunne anses som fast. Det er ikke nærmere begrunnet hvordan denne grensen er satt.

Høyesterett tok opp spørsmålet om oppholdets varighet i Sølvik-saken. Det ble konkludert med at et opphold på to og et halvt år, som det var snakk om for Sølvik, var mer enn tilstrekkelig lengde for å oppfylle kravet til oppholdets fasthet. Høyesterett kommenterte i den forbindelse at utenlandsoppholdet ikke kan være kortvarig, men at det i denne saken ”likevel ikkje [er] nødvendig å ta standpunkt til ei minstetid for at det skal vere tale om ein fast bustad”. Det ble imidlertid vist til eksempler blant annet fra Danmark hvor et opphold på åtte måneder ble ansett som tilstrekkelig langvarig.

Når Høyesterett ikke har tatt standpunkt til en minstetid som må til for at det skal kunne etableres fast bolig i utlandet, er dette fortsatt et åpent spørsmål. Grensen på ett og et halvt år fra Skattedirektoratet synes noe vilkårlig og det er vanskelig å se på hvilket grunnlag Skattedirektoratet har kommet frem til denne grensen.

På tross av at Høyesterett i dommen uttaler at andre lands praksis ikke vil være avgjørende, bør eksemplene, ettersom de rent faktisk er inntatt i dommen, tillegges en del vekt.

Etter min mening finnes det ikke holdepunktet for på generelt grunnlag å sette grensen for utenlandsoppholdets varighet særlig høyere enn åtte måneder da Høyesterett i dommen viste til dette eksempelet fra Danmark. I tillegg må det som nevnt over også gjøres en vurdering av andre moment.

## **8 Oppsummering**

På bakgrunn av det jeg har gjennomgått over, er jeg av den oppfatning at Sølvik-dommen er en viktig dom som vil, og bør, forme praktiseringen av bostedsreglene fremover.

Dommen lar imidlertid en del spørsmål forbli ubesvarte. Blant annet er det fortsatt uklart hvor lang periode skattyter må oppholde seg i utlandet før det regnes for tilstrekkelig for å kunne anses som fast bolig. Dommen oppstilte som kjent ingen minimumsgrense, men konkluderte med at to og et halvt år var mer enn tilstrekkelig.

Videre gir dommen heller ikke et klart svar på om man for saker som gjelder inntektsår fra og med 2004 skal kunne se hen til den norske legaldefinisjonen av begrepet ”disponere bolig” når man skal anvende skatteavtale. Ettersom Sølvik-saken gjaldt inntektsårene 2001 til 2003, har Høyesterett ikke konkret tatt stilling til dette spørsmålet, med unntak av at det uttales at det er vanskelig å finne støtte for det norske syn om at det skulle være tilstrekkelig å eie en bolig for at man skulle anses for å disponere bolig.

Skattedirektoratet har, som nevnt, i sin presiserende uttalelse av 22.september 2008 påpekt at det for saker hvor faktum, med tanke på utleietid og utleievilkår, er tilsvarende faktum i Sølvik-saken, skal legges til grunn at skattyter ikke har fast bolig i Norge. Problemet blir da, slik jeg forestiller meg det, hvor skattemyndighetene vil trekke grensen for hva som skal anses som tilsvarende faktum som i Sølvik-saken. Dersom det konkluderes med at faktum ikke er tilsvarende faktum i Sølvik-saken, ser jeg for meg at man fra

skattemyndighetenes side vil legge til grunn at man da skal se hen til den norske legaldefinisjonen når man skal avgjøre om skattyter har fast bolig i Norge. I praksis vil jeg tro at vi vil se mange saker hvor skattemyndighetene nettopp vil argumentere for at faktum *ikke* er tilsvarende det vi så i Sølvik-saken, og at man derfor skal se hen til den norske legaldefinisjonen ved avgjørelsen av hvor skattyter har sin faste bolig. Som det skulle fremgå av det jeg har redegjort for over er jeg ikke enig i at det er åpning for en slik løsning. Min oppfatning er at det er direkte motstrid mellom den norske legaldefinisjonen og bostedsbegrepet slik dette skal forstås ut fra skatteavtale, og det bør således ikke være anledning til å se hen til legaldefinisjonen i norsk intern rett ved anvendelse av skatteavtale.

Alt i alt vil jeg tro Sølvik-dommen vil være en viktig rettskilde fremover som kan påberopes i mange fremtidige skattesaker hvor bosted etter skatteavtale skal avgjøres, og det vil etter min mening bli spennende å følge den videre utviklingen rundt dette rettsspørsmålet.

## 9 Litteraturliste

- HR-2008-00727-A, Sølvik-dommen
- Skatteavtalen mellom Norge og USA, norsk og engelsk versjon (fra regjeringen.no)
- Kees van Raad, *Materials on International & EC Tax Law*, Volume 1, 8.utgave, 2008 (OECDs mønsteravtale med kommentarer)
- Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 3.utgave (Oslo 2003)
- Arvid Aage Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, (Oslo 2006)
- Ligningsutvalget, *UTV Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker*, årgang 2003 og 2006
- ”Bosted etter skatteavtalen med USA - Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 24.april 2008” av 30.juni 2008 (skatteetaten.no)
- Presiserende uttalelse fra Skattedirektoratet 22.september 2008 ”Bosted etter skatteavtalen – disponerer skattyter bolig i Norge når boligen er utleid” (skatteetaten.no)
- Finansministerens svar på spm. 1094 i Stortingets Spørretime 13.05.08 (stortinget.no)
- Sivilombudsmannens sak 2004-2405 (sivilombudsmannen.no)
- Gjerde, Therese Karoline, ”Nå må staten krype til korset”, *Skattebetalerforeningen* (skatt.no)
- Gjerde, Therese Karoline ”Tviholder på rigid praksis”, *Skattebetalerforeningen* (skatt.no)
- Zimmer, Frederik, ”Supreme Court sides with taxpayer in residence case”, *Tax Notes International* nr. 6 2008
- Zimmer, Frederik, ”Tax directorate weighs in on Supreme Court’s residency decision”, *Tax Notes International* nr. 7 2008
- Mortensen, Carine Møller, ”Skattelette for utenlandsfarere”, *Finansavisen* 13.mai 2008
- Ask, Per Christian, ”Omkamp for utenlandsboende”, *Finansavisen* 26.juli 2008
- Ward, David, ”The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process”